

Manoel Barbosa Gomes

**APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA EM INSTITUIÇÕES
DE ENSINO SUPERIOR SEM FINS LUCRATIVOS:
ESTUDO DE CASO NA
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS - UCG**

Dissertação apresentada ao Programa
de Pós-Graduação em Engenharia de
Produção da Universidade Federal de
Santa Catarina para obtenção do grau
de Mestre em Engenharia de Produção

Orientador: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2004

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
ENGENHARIA DE PRODUÇÃO**

Manoel Barbosa Gomes

**APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA EM INSTITUIÇÕES
DE ENSINO SUPERIOR SEM FINS LUCRATIVOS:
ESTUDO DE CASO NA
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS - UCG**

Orientador: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2004

Manoel Barbosa Gomes

**APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA EM INSTITUIÇÕES DE
ENSINO SUPERIOR SEM FINS LUCRATIVOS:
ESTUDO DE CASO NA
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS - UCG**

**Esta dissertação foi julgada adequada para obtenção do título de
Mestre em Engenharia de Produção no
Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da
Universidade Federal de Santa Catarina.**

Florianópolis, 2004.

Prof. Edson Pacheco Paladini, Dr.
COORDENADOR DO PROGRAMA

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.
(Orientador)

Prof. Gerson Rizzatti, Dr.

Prof. Rogério João Lunkes, Dr.

A meus amados familiares:
Isis, minha esposa; e nossos filhos
Isismar, Cláudio Rodrigo e Patrícia Bianca.
Muito me ensinaram em todas as situações da vida.

AGRADECIMENTOS

A DEUS, o Supremo Criador de todas as coisas (Gn 1.1), por escolher-nos para fazer parte dessa geração eleita, ser sacerdócio real e participar dessa nação santa, povo de sua propriedade exclusiva (1 Pe 2.9a).

À Universidade Federal de Santa Catarina, especialmente ao Corpo Docente do LED, que nos propiciou uma oportunidade ímpar.

Aos professores do Curso de Mestrado que marcaram presença e alargaram as fronteiras dos nossos conhecimentos, incentivando nossa vida acadêmica.

Ao Professor Antônio Diomário de Queiroz, Dr., orientador deste trabalho, pela especial dedicação a esta monografia que, numa atitude de amor ao que faz, deixou o referencial de competência e o modelo de vida para ser seguido.

Aos colegas do Curso de Mestrado (UCG-3), pela oportunidade inigualável de estarmos juntos, repartindo estes gloriosos momentos de convivência.

A Direção Superior da Universidade Católica de Goiás – UCG, por viabilizar oportunidade de alcançar mais este degrau na minha carreira profissional.

Ao Departamento de Ciências Contábeis – UCG, na pessoa de seu Diretor Professor Brasilino José Ferreira Neto e ex-Diretor Professor Nazareno Rocha Júnior.

Aos amigos: Aldevam, Carlos e respectivas esposas, assim como os demais companheiros de fé da Missão Cristã Brasileira – 1ª Igreja de Cristo no Brasil.

Aos amigos da UCG: Lázaro, Elmon, Orismar, Gesmar, João, Roberto e respectivas esposas.

Aos meus pais: Jeconias e Maria (in memoriam); e irmãos: Francisca (in memoriam), José, Maria, Tereza, Beatriz, Luiz, Socorro, Edmilson, Ednair, Iraci e Márcio.

Ao sogro Deusdedit; e sogra Noemi (in memoriam); e meus cunhados, Deusdedit, Tânia e Ines.

A Dra. Maria Terezinha Martins, da UCG/LET e o Professor Gesmar da UCG/ECO, pela revisão do presente trabalho.

A Professora Kelse Daniella Silva de Abreu pela tradução do texto e resumo e a aluna da UCG/CON, Elidia Morais de Aguirre pela colaboração.

SUMÁRIO

Página

ABREVIATURAS.

ANEXOS.

FIGURAS.

QUADROS.

RESUMO.	1
ABSTRACT.	2
1. INTRODUÇÃO.	3
1.1. CENÁRIO ATUAL DAS ORGANIZAÇÕES.	3
1.2. AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR SEM FINS LUCRATIVOS.	6
1.3. PROBLEMA DA PESQUISA.	8
1.4. OBJETIVOS.	9
1.4.1 Objetivo geral.	9
1.4.2 Objetivos específicos.	10
1.5. Justificativa e Importância.	10
1.6. Procedimentos Metodológicos.	11
1.6.1 Delineamento da pesquisa.	12
1.6.2 Limitações da pesquisa.	13
1.7 Estrutura do Trabalho.	13
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.	15
2.1. O ORÇAMENTO E O CONTROLE ESTRATÉGICO DE GESTÃO.	15
2.1.1. A gestão estratégica.	17
2.1.1.1 Considerações sobre a gestão estratégica.	17
2.1.1.2 O conceito de gestão estratégica.	20
2.1.2. O planejamento.	22
2.1.2.1 O conceito de planejamento.	22
2.1.2.2 Os elementos do planejamento e fatores comuns.	26

2.1.2.3	Os princípios do planejamento.	29
2.1.2.4	O planejamento estratégico.	31
2.1.2.5	O planejamento operacional.	35
2.2.	O ORÇAMENTO APLICADO ÀS ORGANIZAÇÕES.	36
2.2.1	As considerações sobre o orçamento.	36
2.2.2	As considerações sobre o controle.	38
2.2.3	As considerações sobre o controle orçamentário.....	42
2.2.4.	O orçamento-programa.	46
2.2.4.1	Considerações sobre o orçamento-programa.	46
2.2.4.2	O conceito de orçamento-programa.	49
2.2.5.	O orçamento empresarial.	50
2.2.5.1	Considerações sobre o orçamento empresarial.	50
2.2.5.2	O conceito de orçamento empresarial.	52
2.2.6	O orçamento no terceiro setor.	53
2.3.	O ORÇAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO.	56
2.3.1	Considerações sobre o orçamento público brasileiro.	56
2.3.2	O conceito de orçamento público.	58
2.3.3.	Os princípios orçamentários.	60
2.3.3.1	Considerações sobre os princípios orçamentários.	60
2.3.3.2	A classificação dos princípios orçamentários.	61
2.3.4.	O planejamento público.	66
2.3.4.1	As considerações sobre o planejamento público.	66
2.3.4.2	O planejamento estratégico no setor público.	69
2.3.4.3	O planejamento operacional no setor público.	71
2.3.5.	As técnicas de elaboração do orçamento público.	73
2.3.5.1	O processo de elaboração do orçamento público.	73
2.3.5.2	Conteúdo e forma dos instrumentos do orçamento público.	74
2.3.6	O processo legislativo do orçamento público.	77
2.3.7	Os recursos para execução dos programas.	79
2.3.8.	A despesa no orçamento público.	83
2.3.8.1	Classificação da despesa no orçamento público.	83

2.3.8.2	A representação formal da despesa orçamentária.	94
2.3.8.3	As fases da despesa orçamentária.	96
2.3.8.4	Os demonstrativos da despesa orçamentária.	101
2.3.9.	A receita no orçamento público brasileiro.	108
2.3.9.1	Considerações sobre a receita no orçamento público.	108
2.3.9.2	As fases da receita no orçamento público.	110
2.3.9.3	Os demonstrativos da receita orçamentária.	112
2.3.10	Os demonstrativos da receita e despesa orçamentária.	114
2.4.	A CONTABILIDADE NAS INSTITUIÇÕES.	117
2.4.1	Considerações sobre a contabilidade.	117
2.4.2.	A contabilidade nas empresas.	120
2.4.2.1	O balanço patrimonial nas empresas.	121
2.4.2.2	A demonstração de resultado nas empresas.	123
2.4.2.3	O plano de contas nas empresas.	126
2.4.3.	A contabilidade nas entidades governamentais.	127
2.4.3.1	Considerações sobre a contabilidade governamental.	127
2.4.3.2	O balanço patrimonial governamental.	128
2.4.3.3	A demonstração das variações patrimoniais governamental.	133
2.4.3.4	O balanço financeiro governamental.	135
2.4.3.5	O plano de contas governamental.	137
2.4.3.6	Outros demonstrativos do patrimônio governamental.	139
2.4.4.	A contabilidade no terceiro setor.	150
2.4.4.1	Considerações sobre a contabilidade no terceiro setor.	150
2.4.4.2	O balanço patrimonial do terceiro setor.	152
2.4.4.3	A demonstração de resultado do terceiro setor.	154
2.4.4.4	O balanço financeiro do terceiro setor.	157
2.4.4.5	O plano de contas do terceiro setor.	158
3.	APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR – IES, SEM FINS LUCRATIVOS.	161
3.1.	CONSIDERAÇÕES SOBRE ORÇAMENTO-PROGRAMA NAS	

	IES.	161
3.1.1	A técnica orçamentária nas IES.	162
3.1.2	A execução orçamentária nas IES.	164
3.2.	A RECEITA ORÇAMENTÁRIA NAS IES.	165
3.2.1	A classificação da receita orçamentária nas IES.	166
3.2.2	As fases da receita orçamentária nas IES.	167
3.3.	A DESPESA ORÇAMENTÁRIA NAS IES.	168
3.3.1.	A classificação da despesa orçamentária nas IES.	169
3.3.1.1	A despesa institucional para as IES.	169
3.3.1.2	A despesa funcional e programática para as IES.	170
3.3.1.3	A despesa segundo a natureza e fontes de recursos.	173
3.3.2	A despesa administrativa legal.	175
3.4.	OS DEMONSTRATIVOS ORÇAMENTÁRIOS PARA AS IES. ..	178
3.4.1	O demonstrativo da receita nas IES.	179
3.4.2	Os demonstrativos da despesa nas IES.	179
3.4.3	Os demonstrativos da receita e da despesa nas IES.	187
3.5.	O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E A CONTABILIDADE NAS	
	IES.	189
3.5.1	O plano de contas adaptado para as IES.	189
3.5.2	O balancete de verificação do razão adaptado para as IES. .	193
3.5.3.	Os demonstrativos contábeis adaptados para as IES.	193
3.5.3.1	Os demonstrativos básicos adaptados para as IES.	194
3.5.3.2	Os demonstrativos complementares adaptados para as IES.	196
4.	ESTUDO DE CASO – O PROCESSO	
	ORÇAMENTÁRIO NA UCG.....	212
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO.	212
4.2.	A ESTRUTURA DO ORÇAMENTO NA UCG DE 1986 A 2003.	214
4.2.1	A estrutura da receita orçamentária na UCG.	216
4.2.2	A estrutura da despesa orçamentária da UCG.	217
4.2.2.1	A despesa por centro de custos da UCG.	218
4.2.2.2	A despesa funcional-programática da UCG.	220

4.2.2.3	A despesa econômica e fonte de recursos da UCG.....	221
4.3.	A ESTRUTURA DO PLANO ESTRATÉGICO DE GESTÃO DA UCG.	224
4.3.1	Considerações sobre o plano estratégico de gestão da UCG.	224
4.3.2.	A estrutura da gestão estratégica da UCG.	225
4.3.2.1	A gestão colegiada da UCG.	226
4.3.2.2	A gestão pedagógica da UCG.	227
4.3.2.3	A gestão de pessoal da UCG.	228
4.3.2.4	A gestão de serviços de apoio e recursos físico-financeiros da UCG.	229
4.4	O ORÇAMENTO DA RECEITA DA UCG, ESTIMADA NO OP 2003.	230
4.4.1	Considerações sobre a receita da UCG, estimada no OP 2003.	230
4.4.2	A receita econômica da UCG, estimada no OP 2003.	231
4.4.3	A receita e seus reflexos no patrimônio da UCG, OP 2003. ..	232
4.5	A DESPESA DA UCG FIXADA NO OP 2003.	233
4.5.1	A classificação da despesa da UCG, fixada no OP 2003.	233
4.5.1.1	A despesa por centro de custo da UCG, fixada no OP 2003.	234
4.5.1.2	A despesa funcional-programática da UCG, fixada no OP 2003	235
4.5.1.3	A despesa econômica/fonte de recursos da UCG, fixada no OP 2003.	235
4.5.2	A despesa e seus reflexos no patrimônio da UCG, OP 2003.	237
4.5.3	A despesa administrativa-legal da UCG, fixada no OP 2003.	239
4.6	O COMPARATIVO DA RECEITA E DA DESPESA DA UCG, OP 2003.	240
4.7	A ELABORAÇÃO DO PLANO DE TRABALHO DA UCG OP 2003.	241
4.7.1.	O processo de elaboração do plano de trabalho.	241
4.7.2	Os demonstrativos das projeções orçamentárias, OP 2003.	243
4.7.2.1	A planilha de custos da UCG para elaboração do OP 2003.	243

4.7.2.2	O mapa da despesa estimada e consolidada da UCGOP 2003.	245
4.7.2.3	A despesa por centro de custos estimada da UCG, OP 2003. ...	246
4.7.2.4	A despesa funcional-programática estimada da UCG, OP 2003.	246
4.7.2.5	A despesa por categorias econômicas estimada da UCG, OP 2003.	247
4.8.	A PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA UCG OP 2003.	248
4.8.1	Considerações gerais da programação orçamentária da UCG.	248
4.8.2,	Os demonstrativos da programação orçamentária da UCG.	249
4.8.2.1	A receita estimada da UCG, OP 2003.	249
4.8.2.2	A despesa fixada da UCG, OP 2003.	251
4.8.2.3	O comparativo de receita e despesa da UCG estimadas, no OP 2003.	253
4.9.	A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA UCG NO OP 2003.	254
4.9.1	A execução da receita da UCG no OP 2003.	255
4.9.2	A execução da despesa da UCG, no OP 2003.	256
4.9.3	A execução da receita e despesa da UCG no OP 2003.	257
4.10	A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NOS DEMONSTRATIVOS DE GESTÃO DA UCG.	259
4.10.1	O comparativo da receita orçada com a realizada da UCG, OP 2003.	259
4.10.2	O comparativo da receita e despesa por categoria econômica da UCG, OP 2003.	260
4.10.3	O demonstrativo da gestão financeira da UCG, OP 2003.	261
5.	CONCLUSÕES.	263
5.1	CONSIDERAÇÕES FINAIS.	264
5.2	RECOMENDAÇÕES.	265
6	REFERÊNCIAS.	267
7	APÊNDICES.	275

ABREVIATURAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRC/RS – Conselho Federal de Contabilidade do Rio Grande do Sul

DCO – Departamento de Contabilidade e Orçamento

IES – Instituições de Ensino Superior

LDO – Lei das Diretrizes Orçamentárias

LOA – Lei Orçamentária Anual

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas

ONU – Organização das Nações Unidas

OP – Orçamento-Programa

PDI – Plano de Desenvolvimento Institucional

PEG – Plano Estratégico de Gestão

PPA – Plano Plurianual

RBC – Revista Brasileira de Contabilidade

UCG – Universidade Católica de Goiás

SGC – Sociedade Goiana de Cultura

APÊNDICES

	Página
1 As funções e subfunções do governo – Anexo 5 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – Atualizado pela Portaria nº 42 de 14-04-1999. .	275
2 A despesa por natureza, Anexo 4 da Lei nº 4.320/64.	277
3 A receita orçamentária – Anexo 3 da Lei nº 4.320/64.	279
4 O plano de contas – modelo empresarial.	281
5 O plano de contas governamental – estruturado em sistemas.	285
6 O plano de contas governamental – sistemas integrados.	286
7 A demonstração da dívida flutuante.	288
8 O plano de contas do terceiro setor – Lei nº 6.404/76.	290
9 O plano de contas do terceiro setor – Lei nº 4.320/64.	292
10 A despesa institucional – modelo adaptado para as IES.	293
11 A despesa por funções e subfunções, por programas e projetos ou atividades – modelo adaptado para as IES.	294
12 A despesa por natureza – elementos básicos de composição – modelo adaptado para as IES.	296
13 A despesa por natureza – modelo adaptado para as IES.	297
14 A despesa administrativa-legal – planilha de custos adaptada para as IES.	299
15 O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2a adaptado para as IES.	301
16 O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2b adaptado para as IES.	302
17 O plano de contas adaptado para as IES.	303
18 O balancete de verificação do razão/modelo adaptado para as IES.	310
19 A receita por categoria econômica da UCG.	315
20 A despesa econômica/fonte de recursos.	317
21 O organograma da UCG.	219
22 A demonstração da despesa por programa de trabalho.	320

FIGURAS

	Página
1 Do planejamento financeiro à gestão estratégica.	18
2 O planejamento de uma empresa como um todo ou de uma única área da empresa, como ponte entre duas situações.	24
3 O relacionamento entre os elementos no plano de negócios de uma organização.	27
4 Os elementos da visão estratégica do negócio.	29
5 Sistema de planejamento estratégico de uma empresa ou área.	32
6 Sistema de planejamento operacional da empresa ou área.	35
7 Objetivos, orçamento, avaliação e controle.	42
8 Planejamento e controle orçamentário – os vários tipos.	43
9 Horizontes de planejamento.	44
10 A classificação dos princípios orçamentários.	65
11 A estrutura do processo de controle, acompanhamento e avaliação.	69
12 A estrutura de planificação estratégica do setor público.	71
13 O processo integrado de planejamento e orçamento.	72
14 O fluxo das atividades orçamentárias.	80
15 A despesa institucional – exemplo de codificação.	86
16 A classificação funcional e programática – níveis de despesa.	90
17 A despesa por funcional e programática – exemplo de codificação.	92
18 A despesa administrativo-legal – exemplo de codificação.	95
19 A despesa administrativa-legal – exemplo da estrutura adaptada para as IES.	177
20 UCG – Esboço da administração superior.	219
21 A receita estimada da UCG, OP 2003 – cronograma mensal.	250
22 A despesa fixada da UCG, OP 2003 – cronograma mensal.	252
23 A receita estimada e despesa fixada da UCG, OP 2003 – cronograma mensal.	254
24 A receita da UCG, OP 2003 – estimada e realizada.	255
25 A despesa fixada com a realizada da UCG, OP 2003.	257
26 Receita e despesa da UCG – executada no OP 2003.	258

QUADROS

	Página
1 Planos temporários e permanentes – características.	25
2 A despesa institucional com desdobramento em dois níveis – exemplo de codificação.	86
3 A despesa institucional com desdobramento em três níveis – exemplo de codificação.	86
4 As funções e subfunções de governo – tabela reduzida.	88
5 A despesa funcional e programática – exemplo de codificação.	91
6 A despesa por natureza – exemplo de codificação.	92
7 A despesa por natureza – tabela reduzida.	94
8 A despesa administrativa-legal e contábil – exemplo da sua composição.	95
9 A despesa sob o enfoque administrativo-legal – exemplo de codificação.	96
10 As modalidades de licitação.	100
11 A despesa – especificação da despesa – Anexo 2 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela modelo.	102
12 A despesa orçamentária – Anexo 4 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela reduzida.	103
13 As funções e subfunções de governo – Anexo 5 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela reduzida.	103
14 A despesa por órgão e unidade orçamentária e, programa de trabalho – Anexo 6 da Lei nº 4.320/64 – tabela modelo.	104
15 A despesa por funções, programas e subprogramas e, por projetos e atividades - Anexo 7 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela modelo.	104
16 A despesa por funções, programas e subprogramas conforme vínculo com os recursos – Anexo 8 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela modelo.	105
17 A despesa por órgãos e funções – Anexo 9 da Lei nº 4.320/64 – tabela modelo.	105
18 O comparativo da despesa autorizada com a realizada – Anexo 11 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela modelo.	106
19 O comparativo da despesa autorizada com a realizada por programa de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos – Tabela modelo “Anexo 1.B)”.	106
20 O comparativo da despesa autorizada com a realizada por categorias econômicas, grupos de despesa segundo os elementos ou subelementos de despesa – Tabela modelo “Anexo 1.C)”.	107

QUADROS

	Página
21 Demonstrativo da despesa realizada segundo as classificações funcional, programática, econômica e fontes de recursos – Tabela modelo “Anexo 1.D”.	108
22 A receita orçamentária classificada até o 3º nível – tabela reduzida.	110
23 A receita – especificação da receita – Anexo 2 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – Tabela modelo.	112
24 A receita orçamentária – Anexo 3 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela reduzida.	113
25 O comparativo da receita orçada com a arrecadada – Anexo 10 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – Tabela modelo.	113
26 O comparativo da receita orçada com a realizada – Tabela modelo “Anexo 1.A”.	114
27 A demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas – Anexo 1 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – Tabela modelo.	115
28 O balanço orçamentário – Anexo 12 da Lei nº 4.320/64.	116
29 O balanço patrimonial – Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976) - extrato.	123
30 A demonstração de resultado do exercício – Lei nº 6.404/76. ...	125
31 O plano de contas proposto – Lei nº 6.404/76 – extrato.	126
32 O balanço patrimonial – Anexo 14 da Lei nº 4.320/64.	129
33 A composição qualitativa do patrimônio da fazenda pública.	130
34 O balanço patrimonial governamental reformulado – com ativo real líquido.	132
35 A demonstração das variações patrimoniais – Anexo 15 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964).	134
36 O balanço financeiro – Anexo 13 da Lei nº 4.320/64.	135
37 O balanço financeiro – Anexo 13 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – síntese adaptada.	136
38 O plano de contas governamental – estruturado em sistemas. .	137
39 O plano de contas governamental – síntese com sistemas integrados.	138
40 O plano de contas governamental – com sistemas integrados e reformulados - extrato.	139
41 O demonstrativo da dívida flutuante – anexo 17 de Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – tabela modelo.	141
42 O demonstrativo da dívida flutuante – anexo 3.A.	141
43 O demonstrativo dos créditos financeiros – anexo 3.B.	142

QUADROS

	Página
44 O demonstrativo dos valores numerários – anexo 3.C.....	143
45 O demonstrativo dos créditos financeiros – relação de devedores – anexo 4.A.	143
46 O demonstrativo dos resíduos da despesa orçamentária – relação de beneficiários – anexo 4.B.	144
47 O demonstrativo de outras obrigações financeiras – anexo 4.C.	144
48 O demonstrativo da conta bens de uso especial – anexo 4.D. ..	145
49 O demonstrativo dos valores da instituição – anexo 4.E.	146
50 O demonstrativo da dívida fundada interna – anexo 16 da Lei nº 3.420 (BRASIL, 1964) – Tabela modelo.	146
51 O demonstrativo da dívida fundada – anexo 4.F.	147
52 O demonstrativo da conta dívida reconhecida – anexo 4.G.	148
53 O demonstrativo da conta dívida ativa – anexo 4.H.	148
54 O demonstrativo de outras contas do ativo transitório – anexo 4.I	149
55 O patrimônio do terceiro setor – Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976). .	152
56 O patrimônio do terceiro setor – adaptado à Lei nº 4.320/64.....	154
57 A demonstração do superávit ou déficit – Lei nº 6.404/76.	155
58 A demonstração do superávit ou déficit sob forma de equação.	156
59 O demonstrativo da gestão econômica – modelo alternativo. ...	156
60 A demonstração do fluxo financeiro – entidades sem finalidades de lucros.	157
61 O plano de contas do terceiro setor – Lei nº 6.404/76.	158
62 O plano de contas do terceiro setor – Lei nº 4.320/64.....	159
63 Demonstrativo da receita por categorias econômicas – modelo adaptado para IES.	166
64 Despesa institucional – modelo adaptado para as IES.	169
65 As funções e subfunções – modelo adaptado para as IES.	171
66 A despesa por funções (F) e subfunções (SF), por programas (P) e projetos ou atividades (P/A) – modelo adaptado p/as IES.	172
67 A despesa por natureza – elementos básicos de composição – modelo adaptado para as IES.	173
68 A despesa por natureza e fontes de recursos – modelo adaptado para as IES.	174
69 Despesa por natureza – modelo adaptado para as IES.	175

QUADROS

	Página
70 A despesa administrativa-legal e contábil – enfoque da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964).	176
71 A despesa administrativa-legal – composição para as IES.	176
72 A despesa administrativa-legal – planilha de custos adaptada para as IES.	178
73 O comparativo da receita orçada com a realizada – modelo R.1 adaptado para as IES.	179
74 O comparativo da despesa administrativa-legal – autorizada com a realizada – modelo D.1 adaptado para as IES.	180
75 O comparativo da despesa autorizada com a realizada segundo a despesa administrativa-legal – modelo D.1.a adaptado para as IES.	181
76 O comparativo da despesa autorizada com a realizada segundo a despesa administrativa-legal – modelo D.1.b adaptado para as IES.	182
77 O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D.2 adaptado para as IES.	183
78 O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D.2.a adaptado para as IES.	183
79 O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D.2.b adaptado para as IES.....	184
80 O demonstrativo da despesa funcional, programática, econômica e fontes de recursos – realizada – modelo D.3 adaptado para as IES.	184
81 O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos e por fontes de recursos – autorizada com a realizada – modelo D.4 adaptado para as IES.	185
82 O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos – autorizada com a realizada – modelo D.4.a adaptado para as IES.	186
83 O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos – autorizada com a realizada – modelo D.4.b adaptado para as IES.	187
84 A demonstração da receita e despesa por categorias econômicas – realizada – modelo adaptado para as IES.	188
85 O demonstrativo da gestão orçamentária – modelo adaptado para as IES.	188

QUADROS

	Página
86 O plano de contas – modelo adaptado para as IES.	191
87 O balancete de verificação do razão adaptado para as IES.	192
88 A demonstração da gestão financeira.	195
89 O comparativo dos balanços patrimoniais.	196
90 A Demonstração da gestão econômica.	197
91 A demonstração da dívida flutuante – adaptado para as IES. ...	198
92 A demonstração dos créditos financeiros – adaptado para as IES.	199
93 O demonstrativo dos desembolsos a apropriar para as IES.	200
94 O demonstrativo dos valores numerários – bancos conta movimento.	200
95 O demonstrativo dos valores numerários – bancos conta aplicação.	200
96 O demonstrativo dos valores numerários – banco conta vinculada.	201
97 O demonstrativo dos pagamentos indevidos – relação.	201
98 O demonstrativo dos recursos a receber – relação.	202
99 O demonstrativo de outros devedores – relação.	202
100 O demonstrativo dos vencimentos e/ou proventos a pagar – relação.	203
101 O demonstrativo das consignações a recolher – relação.	203
102 O demonstrativo dos restos a pagar – relação.	203
103 O demonstrativo de outras obrigações financeiras – relação. ...	204
104 O demonstrativo da conta bens de uso especial.	205
105 O demonstrativo da conta valores da instituição.	205
106 O demonstrativo das contas do ativo transitório.	206
107 O demonstrativo da conta dívida fundada.	206
108 O demonstrativo da conta dívida reconhecida.	207
109 O comparativo da receita econômica da UCG.	216
110 A receita por categoria econômica da UCG - resumo.	217

QUADROS

	Página
111 O centro de custos da UCG – primeiro nível de agregação.	219
112 O comparativo da despesa funcional-programática da UCG.	220
113 O comparativo da despesa econômica da UCG.	222
114 O comparativo da despesa por fonte de recursos da UCG.	222
115 Receita econômica - sintética da UCG, OP 2003.	232
116 O resumo da receita efetiva e por mutação da UCG, OP 2003.	233
117 A despesa por centro de custos da UCG, OP 2003.	234
118 A despesa funcional-programática da UCG – fixada no OP 2003.	236
119 A despesa econômica e fonte de recursos da UCG, fixada no OP 2003.	237
120 O resumo da despesa efetiva e por mutação da UCG, fixada no OP 2003.	238
121 O esboço da despesa efetiva e por mutação – exemplo simulado.	238
122 A despesa administrativa-legal da UCG, fixada no OP 2003. ...	239
123 O comparativo da receita estimada com a despesa fixada da UCG no OP 2003.	241
124 O comparativo da receita estimada com a despesa fixada da UCG no OP 2003.	241
125 Planilha de custos da UCG para elaboração do OP 2003.	244
126 O mapa de despesa da estimada e consolidada da UCG, OP 2003.	245
127 A despesa por centro de custos estimada da UCG, OP 2003. ..	246
128 A despesa funcional-programática estimada da UCG, OP 2003	247
129 A despesa econômica e fonte de recursos estimada – UCG, OP 2003.	248
130 O cronograma mensal da receita estimada da UCG, OP 2003.	250
131 A despesa orçamentária da UCG, cronograma OP 2003.	251
132 Outras despesas da UCG, cronograma OP 2003.	253
133 A receita e despesa da UCG, cronograma OP 2003.	254
134 A receita da UCG, OP 2003 - programada e executada.	255

QUADROS

	Página
135 A despesa da UCG, OP 2003 - desempenho.	256
136 A receita e despesa da UCG, OP 2003 – desempenho.	258
137 Comparativo da receita da UCG, OP 2003.	259
138 Demonstrativo da gestão orçamentária da UCG no OP 2003. ..	259
139 A receita e despesa por categoria econômica da UCG no OP 2003.	260
140 O demonstrativo da gestão financeira da UCG, OP 2003.	261

RESUMO

GOMES, Manoel Barbosa. **Aplicação do orçamento-programa em instituições de ensino superior sem fins lucrativos:** estudo de caso na UCG. Florianópolis, 2004. 299p. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina.

ORIENTADOR: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

O presente trabalho objetiva propor processo para aplicação do orçamento-programa em instituições de ensino superior – IES, sem fins lucrativos, tendo como estudo de caso o orçamento-programa da Universidade Católica de Goiás - UCG, cuja mantenedora é a Sociedade Goiana de Cultura. Essa IES atende as exigências para as entidades filantrópicas que, dentre elas, são apresentadas: não dispõe de recursos a título de capital próprio para financiar suas atividades; o saldo positivo de sua riqueza constitui um patrimônio social; tem como fonte financiadora de sua gestão o produto da prestação de serviços cuja arrecadação é objeto de previsão orçamentária, peça obrigatória de aplicação, exigida nos seus instrumentos constitutivos. Este trabalho, embasado na pesquisa exploratória e aplicada, tem como pano de fundo as IES, cujos objetivos institucionais identificam uma atuação em atividades de ensino, pesquisa e extensão e permitem a aplicação do Orçamento-Programa como instrumento de gestão. A revisão bibliográfica, abordou o ambiente geral das instituições de ensino superior e sem finalidades lucrativas – IES. Apresenta, ainda, o Orçamento-Programa como instrumento de controle estruturado de forma intermediária entre àqueles sistemas existentes para aplicação no Mercado e Estado. Foram apresentadas alternativas de demonstrativos usuais decorrentes da execução do Orçamento Público a serem desenvolvidos e aplicados para as IES. O caso prático focado na UCG foi desenvolvido por meio de pesquisa documental. Como resultado deste trabalho pode-se verificar que a UCG utiliza o Orçamento-Programa que permite desenvolver uma proposta mais ampla com alguns demonstrativos gerenciais específicos da administração orçamentária, aplicável às demais entidades que apresentam características similares as IES sem fins lucrativos.

Palavras-chave: Orçamento-programa, controle de gestão, ensino superior.

ABSTRACT

GOMES, Manoel Barbosa. **The budget program given to superior educational institutions without money earning:** case study at Catholic University of Goiás - CUG. Florianópolis, 2004, 299p. Dissertation (Production Engineering Masters). Post Graduation Program in Production Engineering, Federal University of Santa Catarina.

ORIENTED: Prof. Antônio Diomário de Queiroz, Dr.

The present work aims a process propose the budget program given to superior educational institutions – IES, without money earning, having as a study the budget program case at Catholic University in Goiás – CUG, which is supervised by the Cultural Society of Goiania. This IES serves the demands to philanthropic entities that, among them, are presented: don't have the resources of money to finance their activities; a positive budget to their richness that consists a social patrimony; they have as management financial resource a which the earning is object of budget prevision, something obliged in this application, demanded by the containing instruments. This work, base on the exploited research and aplicated, has as background the IES, whose institutional aims identified an actiny in theaching activities, research and extention and permission of budget program aplication as a management instrument. The bibliographical review approached the general environment of superior theaching institutions and without money earning - IES. It still presents, the budget program as a control tool structured by the intermediate form that, among the existing systems to the aplication in the Market and State. The usual alternate demonstratives were presented from the public budget execution to be developed and exected to the IES. The pratical case focused at CUG was developed by means of documentary researsh. As a result of this work it is possible to verify that CUG uses a budget program that allows to develop a broad proposal, with some specific management demonstratives of the budgetary management, executed to other entities that present similar characteristics to IES without money earning.

Key-word: budget program, management control; superior teaching.

1. INTRODUÇÃO

1.1. CENÁRIO ATUAL DAS ORGANIZAÇÕES

Os avanços das áreas de conhecimentos do homem, mormente das ciências e tecnologias, mais notadamente na tecnologia da informação, têm mudado significativamente a vida das instituições, que como sistema aberto recebem através de *input* do ambiente externo, os efeitos desta evolução.

As instituições processam a gestão da sua riqueza por meio das técnicas e procedimentos e devolvem para o mesmo ambiente externo, através de *output*, os seus resultados em bens ou serviços sob forma de respostas a esta dinâmica de modernização científica, tecnológica e econômica do mundo global, em que vivemos.

Embora esta evolução seja originada ou tenha aplicação efetiva, especialmente, percebida no ambiente do mercado, o estado busca nos avanços das ciências da administração alcançar uma gestão dos recursos públicos mais eficiente e efetiva no exercício de suas atribuições.

Essa necessidade de gestão com performance por parte do estado é compreendida pelos constantes aumentos das demandas de serviços públicos para a coletividade, principalmente o fator relacionado a crescimento populacional, que requer um volume maior de recursos tanto para sua manutenção como para o aprimoramento da máquina administrativa e investimentos em obras de infra-estrutura econômico-social

Mussumeci (1980) afirma que o homem, para sua sobrevivência, busca associar-se a outros e a se organizarem em agrupamentos denominados de sociedade, entendida como convívio, vida em comum ou aproximação.

Peres e Gomes (2000, p.27-28) colocam na trajetória da evolução do homem sua mudança de costumes de nômade para sedentário, quando passou a explorar o ambiente habitado por ele, iniciaram assim as atividades econômicas que se tornaram o embrião do sistema econômico existente em nossos dias.

Segundo Olak (1996, p.1), o homem impossibilitado de satisfazer suas necessidades básicas isoladamente se associa a outros indivíduos para resolver seus próprios problemas e também os comuns a outros.

Beuren (1999, p. 46-47) afirma que para atender suas necessidades básicas, o homem evoluiu de grupos semi-organizados dominantes em época remota, para as organizações de caráter econômico, político, cultural e religioso. A autora descreve que a evolução das organizações convergiu para dois grandes sistemas que figuram em nossos dias:

O Estado (sistema burocrático-administrativo e governamental), que no âmbito de sua competência, no exercício de sua soberania e no desempenho de suas atividades exerce o papel de prestador de serviços para a coletividade, assumindo a função de consumidor de riquezas;

O mercado (sistema produtivo-lucrativo), que no cumprimento de seus objetivos institucionais tem como finalidade principal a remuneração do seu capital empregado no empreendimento, assumindo a função de circulador de riquezas.

Warren (1996, p.14) afirma que como solução diametral para preencher as lacunas deixadas pelo setor público concernente à garantia dos direitos à vida, segurança, igualdade, liberdade e prosperidade, ao lado do modo de produção capitalista emerge um terceiro setor formado a partir de agentes privados, criados pela sociedade civil, de fim público, não governamental e sem fins de lucrativos.

Cardoso e Lima (2003, p. 34) em relação aos avanços das instituições pertencentes ao terceiro setor, entendem que ele vem ganhando destaque por causa da atuação das entidades que o compõem:

Estas entidades passaram a ter maior respaldo quando a população e o Estado tomaram consciência da ineficiência do Estado para atender as necessidades sociais.

O aparecimento do terceiro setor como solução diametral deve-se à causa de uma série de problemas sociais e da ineficiência do Estado em resolvê-los, e, para alguns, é considerado novo, mas para outros é apenas um setor que vem se organizando, pois sempre existiu, mas não da forma organizada como são o Estado e o comércio, possuidores de normas próprias.

Os autores afirmam em relação aos seus objetivos que as instituições pertencentes ao terceiro setor podem gerar seus próprios recursos no cumprimento de suas finalidades, vedada a distribuição dos resultados positivos obtidos pelas mesmas:

Todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, receptoras de recursos públicos ou não, que atendem a um grupo restrito ou à coletividade, visando ao bem estar social, podendo cobrar por seus serviços ou produtos, desde que reinvestam seus resultados na própria entidade, sem perder suas características.

O Conselho Federal de Contabilidade, através da Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 10, identifica a forma jurídica de organizações e os grupos das atividades exercidas pelas entidades sem fins lucrativos:

Essas Entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades similares e, por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, diretriz das normas para Fundações: NBC T 10.4; e para Entidades Sindicais e Associações de Classe: NBCT 10.18.

A caracterização das instituições é fundamentada em dois grandes sistemas organizacionais compostos pelo estado e o mercado, entretanto, existe ainda um terceiro setor que não é público e nem privado, administrado pela sociedade civil, funcionando de forma diametral para preencher as lacunas deixadas pelo estado e não assumidas pelo mercado.

Essas instituições devem ser vistas como verdadeiras empresas que possui serviços, clientes e público alvo e carecem da criação ou de aperfeiçoamento de mecanismos próprios, quanto aos aspectos de controle e gestão.

1.2. AS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR SEM FINS LUCRATIVOS

Santos (2001, p. 40) apresenta as Instituições de Ensino Superior – IES, enfocadas quanto à natureza jurídica das mantenedoras, classificadas em públicas e privadas. Englobam os grupos de entidades identificadas como particulares, comunitárias, confessionais e filantrópicas.

O autor discorrendo sobre sua classificação e estruturação interna das instituições de ensino superior – IES afirma o seguinte:

As IES, quanto a sua organização acadêmica, são classificadas em: universidades; centros universitários; faculdades integradas; faculdades; institutos superiores ou escolas superiores. Sendo que a legislação específica, ao determinar a existência dessas instituições, delineou também suas estruturas internas, nos componentes: Órgãos Colegiados, Corpo Diretivo e Estrutura Técnico Administrativa.

Peres e Gomes (2000) afirmam que as organizações civis criadas no âmbito da administração pública, por extensão, as Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, com suas mantenedoras criadas na forma jurídica de natureza pública, seus parâmetros, são aqueles utilizados pela atividade estatal.

Nessas condições, as Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, subordinam-se às mesmas normas regulamentadoras aplicáveis ao serviço público, mormente sua administração financeira e orçamentária, prestação de contas anual e relatórios gerenciais.

Peres e Gomes (2000) apresentam as Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, de mantenedoras instituídas com natureza jurídica pública, como integrantes da denominada Administração Indireta do Poder

Público, sob forma de Autarquias ou Fundações Públicas, como se demonstra a seguir:

Administração direta ou centralizada composta pelos poderes – Legislativo, Executivo e Judiciário; pelos órgãos autônomos – Tribunais de Contas e Ministério Público. Administração indireta ou descentralizada, composta por entidades de Direito Público – as autarquias; entidades de Direito Civil – as fundações; e entidades de Direito Comercial – as empresas estatais.

Santos (2001, p. 41-42) enfatizando a composição das instituições organizadas no terceiro setor, destaca o papel das fundações e justifica que:

As fundações organizadas a partir de agentes privados, da chamada sociedade civil, também são denominadas de Entidades sem finalidades de Lucros – ESFL, pertencentes ao terceiro setor, podendo ser públicas ou privadas. As fundações pertencentes ao terceiro setor como dividida em oito tipos principais: Religiosas; Sociais; Culturais; de Conhecimento; de Amparo; Políticas; Filantrópicas; e Para Causas Sociais.

Santos (2000) num enfoque sobre os orçamentos, afirma que as Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, têm dupla personalidade quanto a origem de sua criação:

Entidades Públicas instituídas e mantidas por uma das esferas político-institucional do Poder Público, sem finalidades de lucros, integrando ao orçamento público a níveis municipal, estadual ou federal, apresentando como fonte financiadora de sua gestão os recursos próprios arrecadados em suas atividades de prestação de serviços coletivos, parcerias com entes públicos ou privados e/ou de transferências das entidades governamentais jurisdicionante para o seu funcionamento; Entidades de Direito Privado, instituídas e mantidas pela sociedade civil, sem finalidade de lucros, com orçamento próprio, onde apresentam o equilíbrio das programações de aplicações e fontes de recursos advindos de suas atividades junto a coletividade a quem presta serviços.

O Autor identifica o modelo de orçamento a ser aplicado nas Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos semelhante ao orçamento público:

Quando essas entidades firmam parcerias com o Poder Público para prestação de serviços ou usufruem benefícios de renúncia de receitas por parte de entidades públicas, seus orçamentos buscam uma similaridade com aquele aplicado às atividades governamentais.

Pode-se deduzir pelos conceitos apresentados pelos autores que, para a atividade governamental os orçamentos são peças obrigatórias no controle de

sua programação estratégica e, para a atividade do mercado é opcional no controle de seu planejamento estratégico.

Contudo, para as instituições de ensino superior sem fins lucrativos, a utilização de uma peça orçamentária passa a ser necessária para o equilíbrio de suas contas, mormente quando é mantida uma parceria com as instituições públicas, não podendo eximir-se da aplicação de um orçamento-programa para gerir suas atividades e acompanhar suas programações estratégicas.

1.3. PROBLEMA DA PESQUISA

As mudanças estruturais ocorridas como conseqüência do novo modelo concorrencial, estabeleceu-se a exigência do conhecimento e de mais controle nas instituições onde a eficiência, entendida como o grau de aproveitamento dos recursos utilizados para produzir bens ou serviços, deve ser conjugada com a eficácia que, em última análise, é o grau com que as expectativas dos clientes são atendidas.

Ainda, esse novo modelo concorrencial está impondo a utilização de equilíbrio de suas contas, mormente quando mantidas parcerias com as instituições públicas que exige uma efetividade, que é o grau de satisfação das necessidades e desejos aliados no atendimento ao mercado potencial pelos produtos e serviços da instituição.

As Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, no desenvolvimento de suas atividades e no acompanhamento de suas programações ou planejamento estratégicos, necessitam da aplicação do orçamento como instrumento de controle de sua gestão.

A partir da proposição para as instituições classificadas como instituições de ensino superior - IES, sem fins lucrativos, que a exemplo das instituições públicas que têm obrigatoriedade de orçamento, é proposto o seguinte problema de investigação: como propor um processo de orçamento-programa

adequado para aplicação nas instituições de ensino superior - IES, sem fins lucrativos, com prática orçamentária de peça autorizativa dos gastos, indicadora das fontes de financiamentos de suas metas e ferramenta de controle estratégico de gestão?

Considerando as características das Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, a necessidade de se ter um Orçamento-Programa como ferramenta de controle de gestão estratégica que assegure controle suficiente para garantir eficácia de gestão, em vista da competitividade e mais especificamente das finalidades a que prestam, bem como da necessidade de indicação de fontes de financiamentos para suas atividades é que se estabeleceram os objetivos descritos no tópico seguinte.

1.4. OBJETIVOS

A partir do tema apresentado foi desenvolvido um estudo de caso na Universidade Católica de Goiás – UCG, através de pesquisa realizada no período de 1985 a 2003, com os seguintes objetivos:

1.4.1. Objetivo geral

Propor processo de aplicação do Orçamento-Programa em Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, visando o controle de sua gestão estratégica, através de estudo de caso da Universidade Católica de Goiás - UCG.

1.4.2. Objetivos específicos

- a) identificar o modelo de controle estratégico de gestão aplicável nas instituições de ensino superior sem fins lucrativos;
- b) identificar a base para aplicação do orçamento-programa e seus reflexos na contabilidade nas instituições de ensino superior – IES, sem fins lucrativos;
- c) apresentar um estudo de caso de aplicação de orçamento-programa em instituição de ensino superior - IES, sem fins lucrativos, utilizado como peça essencial de controle de gestão estratégica e indicador das fontes de financiamento de suas atividades.

1.5. JUSTIFICATIVA E IMPORTÂNCIA

As instituições dos sistemas burocrático-administrativo, produtivo-lucrativo e do terceiro setor, vêm ampliando suas atividades nas últimas décadas em proporções nunca vista, contribuindo para a formação de um ambiente geral globalizado e altamente competitivo que requer das entidades que o compõem, mais especificamente nas entidades de finalidades econômicas, uma prática de gestão estratégica com custos minimizados; uma utilização racional de seus recursos; alcance de eficiência e eficácia na sua operacionalização.

A exemplo dos segmentos produtivos que apresentam uma concorrência acirrada pela conquista do mercado consumidor de seus bens ou prestação de serviços para a coletividade, também as instituições com as modalidades do ensino de nível superior se revelam atividades bastante competitivas e vem se multiplicando nos últimos anos.

As organizações denominadas de Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, além do mercado que regula os preços de seus serviços, dependem de autorização dos órgãos que normatizam e fiscalizam suas atividades mediante monitoramento, relatórios, prestações de contas de sua

gestão, inclusive as justificativas de alterações dos valores praticados junto à coletividade que se beneficia dos seus serviços.

Assim, na busca de controle, principalmente no que tange à redução de custos, despesas e maximização de seus resultados, elas têm procurado desenvolver novos controles de gestão em que as instituições de ensino superior vêm focando cada vez mais seu cliente, atendendo as exigências impostas pelo mercado consumidor, como por exemplo:

- a) Elaborarem suas estratégias voltadas para a qualidade do ensino;
- b) Reestruturarem suas instalações físicas;
- c) Se reorganizarem nas atividades administrativas, como fator chave para a conquista do mercado que em geral é recebedor dessas prestações de serviços.

Para efetivação dessas mudanças, o detalhamento dos custos e a identificação de suas despesas necessitam de um instrumento de controle físico-financeiro e temporal, que tem no orçamento as informações para planejar as modificações necessárias à otimização dos recursos disponíveis bem como redirecionar, as estratégias planejadas, se necessário.

Acredita-se que com a aplicação do orçamento-programa como instrumento de controle da gestão para as entidades sem finalidades de lucros, enfocando as instituições de ensino superior – IES, mais especificamente no caso prático que tem a UCG como modelo pesquisado, pode-se obter um sistema de acompanhamento das diversas etapas do planejamento estratégico e alcançar os resultados esperados no planejamento de suas atividades.

1.6. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esse trabalho de pesquisa foi desenvolvido na Universidade Católica de Goiás - UCG, uma instituição civil de conhecimento, com finalidades sociais, identificada como pertencente ao universo do terceiro setor, que busca atingir a

sua missão através do tripé: ensino, pesquisa e extensão; sem finalidade lucrativa, pois não procura a obtenção de lucro, para acumular ou distribuir entre os seus dirigentes, mantenedores ou associados.

Para Silva (2001, p. 20) o conceito de pesquisa pode ser entendido como:

“um conjunto de ações propostas para encontrar solução para um problema, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos.”
[...] Afirma, ainda, que “a pesquisa é realizada quando se tem um problema e não se têm informações para solucioná-lo”.

A pesquisa, objeto do presente trabalho, é de natureza aplicada que objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos.

1.6.1. Delineamento da pesquisa

Gil (1999, p. 64) conceitua o delineamento da pesquisa com a seguinte afirmativa: “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação de dados”.

Assim, o delineamento da pesquisa consiste em estabelecer o plano geral das ações para o confronto da visão teórica do problema com os dados da realidade.

Afirma, ainda, o autor, acrescentando que “entre outros aspectos, o delineamento considera o ambiente em que são coletados os dados, bem como as formas de controle das variáveis envolvidas.”

1.6.2. Limitações da pesquisa

O tema escolhido para o presente trabalho, aplicação do orçamento-programa em instituições de ensino superior sem finalidades lucrativas: estudo de caso na UCG, pela sua amplitude, representa apenas um dos diversos enfoques de sua utilização como instrumento de gestão.

Ele pode ser ampliado com modelos adequados a cada situação para os demais casos em que as organizações sejam pertencentes ao terceiro setor, dependam das decisões de um colegiado para operacionalizar suas atividades e de um orçamento para programar as fontes de recursos que irão financiar seus gastos num determinado período.

Finalmente, os modelos idealizados de proposta de orçamento e controle orçamentário, exigem que essas organizações para atuar junto a coletividade para as quais prestam seus serviços, apresentam prestação de contas ao Poder Público, quer pelo recebimento de valores dos cofres do Estado ou por gozar de isenção de tributos, renúncia de receitas ou encargos assumidos por parte de entidades governamentais.

1.7. ESTRUTURA DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos que versam sobre os seguintes assuntos.

O primeiro capítulo esclarece e justifica o estudo, mostrando os fatores que alicerçaram sua elaboração, clarifica os objetivos que se propõe alcançar e a relevância destes, principalmente para o meio que atua na educação superior e apresenta características do grupo do terceiro setor, em que se insere a organização pesquisada.

O segundo capítulo explora os fundamentos teóricos que embasam o trabalho, com ênfase para as entidades civis, sem finalidades de lucros, pertencentes ao chamado grupo do terceiro setor, que não possui capital próprio para financiar a sua gestão institucional. O seu objeto específico ou final, neste caso as instituições de ensino superior – IES, sem fins lucrativos, elas dependem do orçamento para financiar sua gestão devidamente aprovado e fiscalizado por um órgão colegiado e elaborado e executado por um corpo diretivo na condição de ordenador de despesa. Os elementos componentes da peça orçamentária como objetivos, estrutura institucional, instrumentos de controle de gestão e relatórios, apresentados neste capítulo que integram a gestão estratégica, são seus subitens.

No terceiro capítulo, é apresentado modelo de Orçamento-Programa mais amplo e geral, com flexibilidade que permita sua aplicação nas organizações que o utilizam como peça de controle estratégico, demonstrando, ainda, um plano de contas adaptado para os registros da administração orçamentária, visando, basicamente, Instituições de Ensino Superior – IES sem finalidades de lucros.

No quarto capítulo é apresentado o estudo de caso propriamente dito, com a aplicação do orçamento e o plano de contas com seus reflexos na instituição pesquisada, como importante indicador na tomada de decisão, e que permite o planejamento e controle de suas atividades.

O quinto capítulo apresenta as conclusões e as recomendações para aplicação de orçamentos como ferramenta de controle da gestão estratégica e instrumento indicador das fontes de financiamentos das atividades das instituições relacionados ao tema.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo é contemplado o orçamento aplicado como ferramenta de controle de gestão estratégica, no cenário das instituições de características sem fins de lucrativos, tendo como pano de fundo as entidades que se ocupam com os objetivos inerentes ao ensino superior e que, em função de suas condições de entidades filantrópicas, apresentam o orçamento como instrumento de financiamento das suas atividades.

2.1. O ORÇAMENTO E O CONTROLE ESTRATÉGICO DE GESTÃO

As organizações para sobreviverem no ambiente globalizado que se tornou realidade a ser enfrentada nesses dias, dentre outras perspectivas a serem alcançadas, necessitam tornar-se competitivas.

Devem se ajustar a um ambiente de negócios onde, de forma crescente, as estratégias fazem parte dos meios para alcançar o sucesso, adotar novas posturas e manter um processo de renovação e melhoria contínua.

Desse modo, pode-se admitir que o sucesso duradouro das empresas na adaptação às mudanças ambientais, sua rentabilidade e crescimento, dependem de uma cuidadosa estratégia empresarial que tenha o ambiente interno e externo como referencial de políticas de integração em todos os seus aspectos com a organização.

Assim, observa-se que novas ferramentas são usadas nas organizações para lidar com os problemas gerenciais e administrativos, mediante utilização

de técnicas, implantação de sistema de informações integrados às estratégias e aos outros instrumentos que possibilitem atingir seus objetivos programados.

Entretanto, diante da necessidade de as empresas se ajustarem às condições de competitividade, os instrumentos de controle de gestão tradicionais se tornaram insuficientes para assegurar a eficácia dos processos decisórios, dando lugar ao surgimento de novas técnicas, voltadas para o controle das atividades.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 125) afirmam que “somente o planejamento não assegura a realização dos planos; também é necessário que exista controle.”

Os autores complementam a assertiva com os seguintes termos:

Este processo de controle exige que sejam estabelecidos padrões de desempenho, que atuarão como guias para a realização bem-sucedida do planejamento orçamentário.

Da mesma forma, como no planejamento orçamentário, o controle origina-se também no planejamento de longo prazo.

A revisão orçamentária, contínua e progressiva, indica a profundidade na qual a organização está seguindo em busca do seu planejamento de longo prazo.

É nesse contexto que são aplicadas as estratégias e o controle estratégico da gestão, onde o orçamento surge como instrumento fundamental da programação ou planejamento de longo prazo.

O planejamento de longo prazo ou programação estratégica torna-se ferramentas imprescindíveis para o cumprimento das finalidades das instituições:

- a) nas instituições pertencentes ao Mercado de uma forma opcional para o seu controle estratégico de gestão;
- b) nas instituições pertencentes ao Estado como ferramenta obrigatória para o desempenho de suas atividades.

As Instituições de Ensino Superior – IES, não fogem ao padrão das demais organizações, mormente na aplicação do orçamento como forma financiadora de sua gestão, quando enquadrada no grupo daquelas denominadas de filantrópicas.

2.1.1. A gestão estratégica

2.1.1.1. Considerações sobre a gestão estratégica

Tavares (2000, p. 43) destaca que “a evolução do planejamento teve início com a contribuição esparsa de teóricos e práticos da administração em sua interação com a prática”.

Conforme o autor foi essa evolução que permitiu tal interação que o planejamento fosse sistematizado em quatro momentos:

- a) planejamento financeiro;
- b) planejamento de longo prazo;
- c) planejamento estratégico;
- d) administração estratégica.

O autor conceitua os momentos do planejamento da forma a seguir:

- a) planejamento financeiro – foi marcado, em termos do sistema de valores, pelo “cumpra-se o orçamento”, baseado numa estimativa de gastos derivado da previsão de receitas;
- b) planejamento de longo prazo – baseou-se em projeções a longo prazo, numa suposição de que os acontecimentos futuros seriam uma extrapolação do presente e do passado. Seu papel seria o de suprir as lacunas entre projeções de referência e a planejada desejável. O aumento das turbulências ambientais fez com que a ênfase no prazo cedesse lugar à estratégia;
- c) planejamento estratégico – caracterizou-se pelo desenvolvimento de fórmulas simplistas, quase sempre por consultores externos à organização. A dissociação entre o planejamento e sua implementação fez com que aflorasse a fragilidade desse novo tipo de abordagem;
- d) A administração estratégica – surgiu para por fim a um dos principais problemas apresentados pelo planejamento estratégico: a implementação.

Ele apresenta a gestão estratégica como resultado da busca em conciliar planejamento e implementação:

Procurando estabelecer contornos mais nítidos para a interação da organização com o seu ambiente por alguns autores, surgiram algumas contribuições onde se destaca a chamada estrutura dos 7-S e, mais recentemente, a chamada Arquitetura Estratégica.

Enquanto a primeira abordagem procura focar a organização em seus aspectos mais significativos, a segunda procura construir uma ponte entre seu presente e seu futuro.

Tanto as organizações que estão na sociedade do conhecimento quanto as do setor de transformações, ou seja, sociedade industrial, demandam uma concepção diferente de gestão estratégica, mantendo-se em comum seus aspectos considerados mais universais.

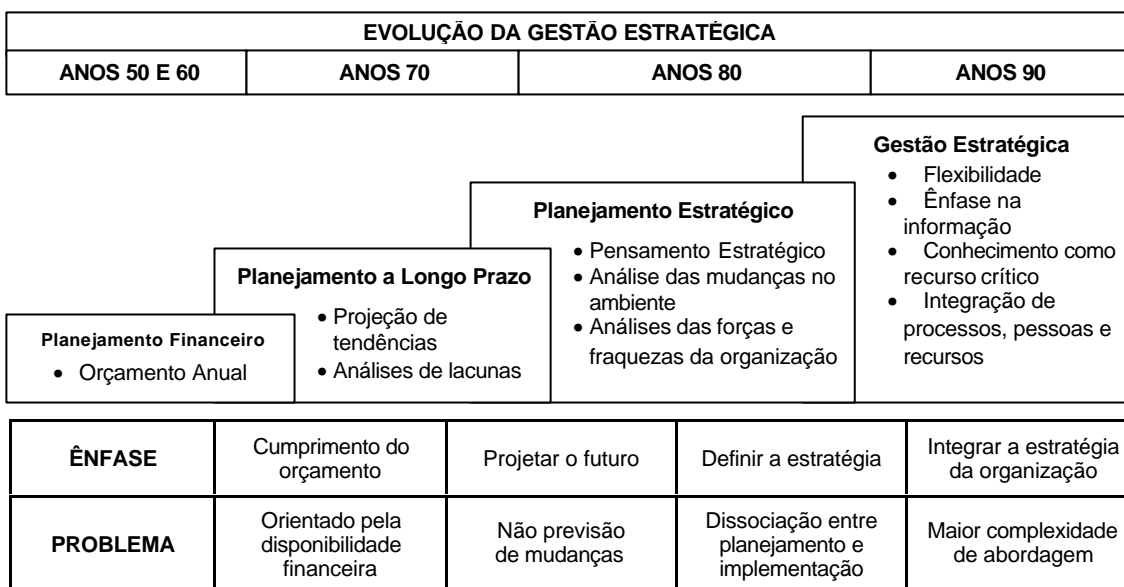
Andrews (1991, p. 58) complementa a idéia de estratégia como um padrão de decisões:

Os padrões resultantes das estratégias que são eficientes por muito tempo na empresa são uma guia para permitir a especificação dos objetivos a serem alcançados através de investimento seqüenciais programados, decisão de implementação e norteará a alocação e a realocação dos recursos para as eficiências das decisões.

Tavares (2000, p. 32-33) comenta que “a gestão estratégica surgiu com o sentido de superar um dos principais problemas apresentados pelo planejamento estratégico: o de sua *implementação*.”

O autor descreve que “entre as causas apontadas para essa ocorrência, estava sua dissociação da realidade organizacional.”

A figura 1 apresenta a descrição sintetizada de cada etapa da evolução da gestão estratégica.



Fonte: Tavares (2000, p. 23).

Figura 1: Do planejamento financeiro à gestão estratégica

Mosimann e Fisch (1999, p. 29) afirmam que “existe sempre na empresa um modelo de gestão, embora nem sempre definido formalmente.”

Os autores complementam essa concepção com o teor do texto a seguir:

É por meio do modelo de gestão que os gestores devem assegurar-se de que estão minimizando os riscos, tendo em vista a busca da eficiência e da eficácia.

O modelo de gestão ideal deve ter um processo de gestão (planejamento, execução e controle) dinâmico, flexível e oportuno, isto é, adaptável às mudanças, com estilo participativo, voltado para a eficácia empresarial.

Lunkes (2003, p. 15) afirma que “a origem da palavra estratégia vem do termo grego *strategos*, que combina *stratos* (exército) com *ag* (liderar).” Conforme o autor a palavra estratégia “significa literalmente a função de general do exército”.

O autor complementa a idéia de estratégia afirmando que “o termo foi utilizado largamente pelos exércitos para determinar as ações ofensivas, com o único propósito de alcançar a vitória sobre o inimigo.”

Lunkes (2003, p. 15), referindo-se aos reflexos das estratégias nas atividades empresariais afirma o seguinte:

Somente na segunda metade do século XIX, após a Segunda Revolução Industrial, é que essa palavra começou a ser adaptada ao contexto dos negócios, com o intuito de criar uma vantagem competitiva sustentável.

A alocação de recursos escassos em toda a economia, após a Segunda Guerra Mundial, estimulou o pensamento estratégico nos domínios empresarial e militar.

A estratégia representa o processo através do qual os gestores avaliam as oportunidades ambientais, tanto internas, quanto externas, a fim de se decidirem sobre as metas, além dos planos de ação para realização destas metas. Elas são os caminhos de ação que devem ser conduzidos para alcançar as diretrizes, objetivos e prioridades estabelecidas.

As estratégias estão relacionadas com o gerenciamento adequado, criativo e ágil dos recursos físicos, financeiros e humanos, tendo em vista minimizar os problemas e maximizar as oportunidades e perspectivas.

2.1.1.2. O conceito de gestão estratégica

Mosimann e Fisch (1999, p. 28-32) registram que “gestão e administração são sinônimas e querem dizer: ato de gerir, gerência, administração.” Os autores ampliam esse conceito de gestão afirmando o seguinte:

A administração se refere ao campo das atividades humanas que tem como finalidade principal a coordenação em grupo para o desempenho de funções de planejamento, organização, direção e controle em relação a certos fatores básicos, através de esforços motivacionais apropriados, de maneira que os vários objetivos do grupo e dos indivíduos que dele fazem parte, sejam atingidos num grau ótimo com eficiência ótima.

Eles apresentam a gestão empresarial subdividida em três vertentes:

- a) gestão operacional ou especializada – voltada para a execução dos trabalhos, em busca de uma linha de produto/serviço de cada atividade, da forma mais eficiente e racional possível;
- b) gestão financeira – enfatiza os problemas de caixa e liquidez da empresa, de forma a permitir a tomada de decisões em termos de programação;
- c) gestão econômica – é o conjunto decisões e ações orientado por resultados, mensurados segundo conceitos econômicos. Na gestão econômica procura-se avaliar a forma pela qual a empresa atinge seus resultados econômicos, e tem como ponto de sustentação o planejamento e controle.

Queiroz (2001) referindo-se ao entendimento de gestão, apresentou a definição de Newman (1991), com o seguinte teor:

Consiste em orientar, dirigir e controlar os esforços de um grupo de indivíduos para um objetivo comum e sua filosofia nasceu com Taylor (1865-1915) e Fayol (1841-1925), nas visões peculiares de cada um, confrontados de acordo com a tabela e estágios de estudos de administração por eles desenvolvidas.

Alves Filho (2001) explanou sobre a questão estratégica, citando:

A palavra Estratégia, está diretamente ligada a um campo de batalha e a alguém como Napoleão, por exemplo, ou outro famoso general, meditando sobre como vencer o inimigo.

Esta palavra fora incorporada ao mundo dos negócios, nas décadas de 60 e 70, e não foi sem sentido.

Pois a guerra estava armada, e esta guerra não era com o cliente, nem com o fornecedor, mas sim com os concorrentes.

A evolução dos estudos de estratégia, embora vinha sendo desenvolvidos há bastante tempo, só começaram a ter merecido destaques, a partir da metade do século XX, notadamente com Peter F. Drucker, em 1952 e Ansoff, em 1965.

Sobre o assunto das estratégias, destaca ainda os seguintes pontos:

A estratégia representa o processo através do qual os gestores avaliam as oportunidades ambientais, tanto internas, quanto externas, a fim de se decidirem sobre as metas, além dos planos de ação para realização destas metas.

As estratégias são os caminhos de ação que devem ser conduzidos para alcançar as diretrizes, objetivos e prioridades estabelecidas. Essas estratégias estão relacionadas com o gerenciamento adequado, criativo e ágil dos recursos físicos, financeiros e humanos, tendo em vista minimizar os problemas e maximizar as oportunidades e perspectivas.

Beuren (2000), quanto à gestão, apresenta o comentário sobre a definição de Cerqueira Neto, citado no artigo de Paton e equipe, como sendo:

A gestão estratégica como (...) o processo que consiste em buscar a compatibilização da empresa com seu meio ambiente externo, através de atividades de planejamento, implementação e controle, consideradas as variáveis técnicas, econômicas, informacionais, sociais, psicológicas e políticas.

Alves Filho (2001), faz o fechamento sobre o assunto de estratégias com a citação de Andrews (1991, p. 58) apresentando o seguinte teor:

As estratégias como (...) o padrão de decisões em uma empresa que determina e revela seus objetivos, propósitos ou metas, produz as principais políticas e planos para a obtenção dessas metas e define a escala de negócios em que a empresa deve se envolver, o tipo de organização econômica e humana que pretende ser e a natureza da contribuição econômica e não-econômica que pretende proporcionar a seus acionistas, funcionários e comunidades.

Dos conceitos de estratégia, anteriormente relacionados, pode-se compreender as questões das estratégias como forma de escolher a melhor maneira de competir para alcançar o sucesso. As organizações desenvolvem suas estratégias baseadas em seus objetivos convencionados, quer por ocasião de sua constituição em contratos, ou quer em estatutos.

As normas que regulamentam a atividade estatal apresentam seus planos de longo prazo fixados por diretrizes norteadoras das estratégias do governo, fixadas por mecanismos de planejamento com caráter permanente, compondo a integração do planejamento e orçamento, concretizado no Brasil a partir do advento da Lei nº 4.320/64. Nesse caso, os governantes, com base nas diretrizes permanentes normatizadas como objetivos dos serviços públicos a serem prestados junto à coletividade, apresentam, para cada gestão de

governo, a sua programação estratégica para o período de 4 anos, dando seqüência ao planejamento de seu antecessor.

Por sua vez, as atividades privadas com finalidades lucrativas, embora apresentem suas diretrizes baseadas em objetivos convencionados no ato de sua constituição, os quais serão perseguidos pelas mesmas enquanto o empreendimento existir, elaboram um planejamento estratégico para um determinado período, quando, findo este, necessário se torna a elaboração de um novo plano.

Para a atividade empresarial as estratégias são fundamentais para as organizações de médio porte e, essencial, para aquelas de grande porte, vez que sem planejamento estariam fadadas ao fracasso, pois perderiam sua capacidade de competitividade e, por conseqüência, estariam excluídas do atual mercado globalizado.

Para as entidades sem fins de lucrativos – intermediária entre o estado e o mercado, nas situações em que recebam ou se beneficiem de recursos oriundos dos cofres públicos, muito se assemelham às estratégias da atividade estatal, dada a obrigatoriedade de utilização da peça orçamentária como instrumento de aprovação de gastos por um órgão deliberativo e, ainda, exercer a função de indicador de fontes de financiamento da gestão.

2.1.2. O planejamento

2.1.2.1. O conceito de planejamento

Lunkes (2003, p. 16), apresenta o planejamento no contexto de sua evolução afirmando que “evoluiu através dos anos para adaptar-se às novas condições do ambiente, de um planejamento financeiro para um planejamento estratégico.”

O autor acrescenta que essa evolução resultou na “incorporação das estratégias emergentes, como aprendizagem organizacional, conhecimentos, habilidades, inovação, mercado, produtos, logística, tempo, clientes, entre outros.”

Extraí-se da literatura pesquisada que os planos são uma espécie de bússola para orientação dentro de um caminho a ser seguido. Sem um plano previamente definido, pode-se afirmar que, não possui um rumo certo, estando, pois, à deriva, ou se dirigindo a lugar algum.

Segundo Fischmann e Almeida, (1999, p.21) para melhor compreensão do significado de plano e planejamento, é melhor e mais fácil colocar suas diferenças.

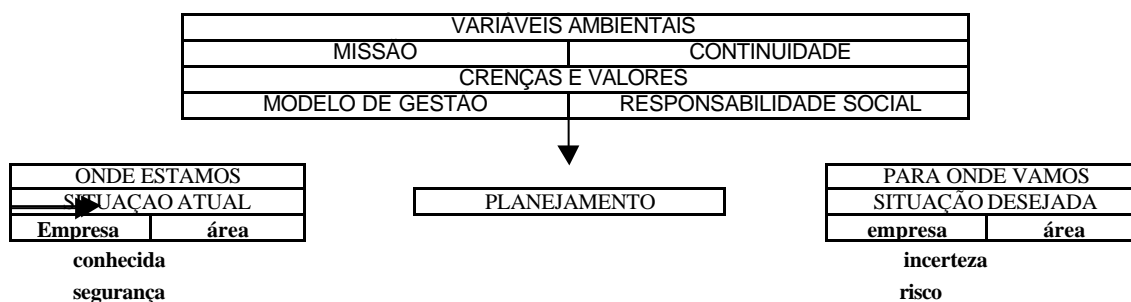
Assim, o plano é algo estático, que normalmente é formalizado em um documento. Já o planejamento é um processo contínuo, não impedindo que dentro do processo de planejamento existam prazos e datas para realizar planos.

Exemplificando, o plano pode ser comparado a uma foto (estático), enquanto o planejamento a um filme (dinâmico).

Tavares (1991, pg. 68) descreve que o conceito de planejamento como um processo para o cumprimento de planos, apresentando a seguinte conotação: “... constitui um conjunto previamente ordenado de ações com o fim de alcançar determinado objetivo, envolvendo a alocação de recursos humanos, materiais e financeiros, além de procedimentos de avaliação.”

Mosimann e Fisch (1999, p. 42) apresentam o planejamento como instrumento para definir a missão e fixar a visão da organização e, descrevem tal assertiva com o seguinte teor: “na etapa do planejamento insere a definição da missão, à qual denomina de objetivo determinado e dos objetivos e das diretrizes à continuidade, que denomina de objetivo natural da organização.” (Ver figura 2) Eles complementam o conceito de planejamento no sentido amplo com a seguinte afirmativa:

A partir da definição da missão (objetivo determinado) e a continuidade (objetivo natural), que são objetivos permanentes a serem perseguidos pela empresa, pode-se conceituar o planejamento em um sentido amplo, como sendo a determinação dos objetivos a serem atingidos e dos meios pelos quais esses objetivos deve ser alcançados.



Fonte: Mosimann e Fisch (1999, p. 43).

Figura 2: O planejamento de uma empresa como um todo ou de uma única área da empresa, como ponte entre duas situações

Figueiredo e Caggiano (1997, pg. 43) em relação ao planejamento num comparativo com as funções gerenciais, afirmam: “No processo de gestão, o planejamento é a mais básica de todas as funções gerenciais, sendo que a habilidade no seu desempenho determina o sucesso ou insucesso de todas as operações.”

Mosimann e Fisch (1999, p. 44) afirmam que “o objetivo do planejamento é produzir um estado futuro desejável e os caminhos para atingi-lo.”

Os autores conceituam o planejamento num sentido restrito:

O planejamento, em um sentido mais restrito, é o processo que envolve avaliação e tomada de decisões em cenários prováveis, visando definir um plano para atingir uma situação futura desejada, com base nas informações sobre as variáveis ambientais, crenças e valores, missão, modelo de gestão, estrutura organizacional preestabelecidas e a consciência da *responsabilidade social*, que configuram a situação atual.

Bio (1996, p. 40) ao mencionar sobre os planos de curto e longo prazos, argumenta que:

O planejamento pode ser de curto ou de longo prazo. Embora não haja regras definitivas sobre o que é um plano de curto ou longo prazo, consideram-se de curto prazo os planos de até um ano, e de longo prazo àqueles acima de um ano (planos trienais, quinquenais, decenais).

Obviamente, é melhor estender o planejamento em termos de tempo do que limitá-lo a períodos muito curtos. Com plano de longo prazo podem-se interpretar os acontecimento atuais (execução dos planos de curto prazo) quanto ao seu impacto em futuro mais remoto.

O autor em relação ao tempo de duração dos planos menciona que “um orçamento é um plano de duração predeterminado; refere-se a certo período de tempo: seis meses, um ano, cinco anos. São temporários, pois a cada final de período de execução os ciclos de planejamento se repetem.”

Ele complementa a idéia dos tempos dos planos em sua continuidade como temporários e permanente, na mesma direção aduz o seguinte:

Um administrador, no entanto, ao estudar alternativas da organização que deve operar no futuro, ou alternativas sobre determinada política ou certo sistema de informação, por definição também está dedicando-se ao planejamento, com diferença de que os planos daí resultantes – a política fixada, a estrutura de organização ou o sistema de informação – não estão vinculados a determinado período de tempo predefinido.

Uma vez estabelecidos continuam sendo executados indefinidamente até que, pela sua desatualização, pelo surgimento de novas necessidades, pela mudança de condições, ou por qualquer outra razão, se resolve alterá-los, replanejando-os.

Para diferenciá-los dos planos temporários esses tipos são denominados de planos permanentes.

O quadro 1 resume as principais distinções entre esses planos.

Quadro 1: Planos temporários e permanentes – características

PLANOS	
TEMPORÁRIOS	PERMANENTES
<ul style="list-style-type: none"> • Tem duração limitada • A cada fim de período, um novo plano torna-se necessário • São elaborados pelos executores de cada área 	<ul style="list-style-type: none"> • Não tem prazo de duração • São executados de maneira cíclica • Devem ser elaborados por especialistas

Fonte: Bio (1996, p. 41).

Pelos conceitos relacionados pode-se entender que o planejamento envolve a organização em todos os seus estágios, ou seja, a partir de sua constituição e enquanto perdurar suas atividades, sendo que dado a complexidade de implantação o custo de implementação e outros fatores relevantes, alguns planos tendem a perdurar mais tempo em relação a outros que constantemente sofrem alterações que os torna com características de temporários.

2.1.2.2. Os elementos do planejamento e fatores comuns

Figueiredo e Caggiano (1997, pg. 43) classificam as fases o planejamento em cinco estágios:

- a) estabelecimento dos objetivos da organização;
- b) avaliação do cenário no qual a organização está operando (meio ambiente);
- c) avaliação dos recursos existentes;
- d) determinação da estratégia para alcançar os objetivos vários elementos que compõem o processo de planejamento das organizações, estabelecidos no plano geral de metas; e,
- e) delineamento de um programa de ação para alcançar metas estratégicas selecionadas.

Oliveira (1992, p. 52-54) em relação a reflexões sobre alguns fatores comuns que o planejamento envolve, afirma o seguinte: “O planejamento envolve reflexões sobre alguns fatores comuns, destacando-se dentre eles: pontos fortes, pontos fracos, oportunidades, ameaças.” [...] O autor passa a relacionar a conceituação desses fatores:

- a) pontos fortes – são variáveis controláveis, cuja diferenciação proporciona à empresa uma vantagem operacional no seu ambiente;
- b) pontos fracos – são situações inadequadas, proporcionando a empresa uma desvantagem operacional;
- c) oportunidades – são forças ambientais incontroláveis pela empresa, podendo favorecer sua ação estratégica, desde que conhecidas e aproveitadas satisfatoriamente;
- d) ameaças - são forças ambientais incontroláveis pela empresa, mas que criam obstáculos à sua ação estratégica, podendo ser evitadas desde que conhecidas em tempo hábil.

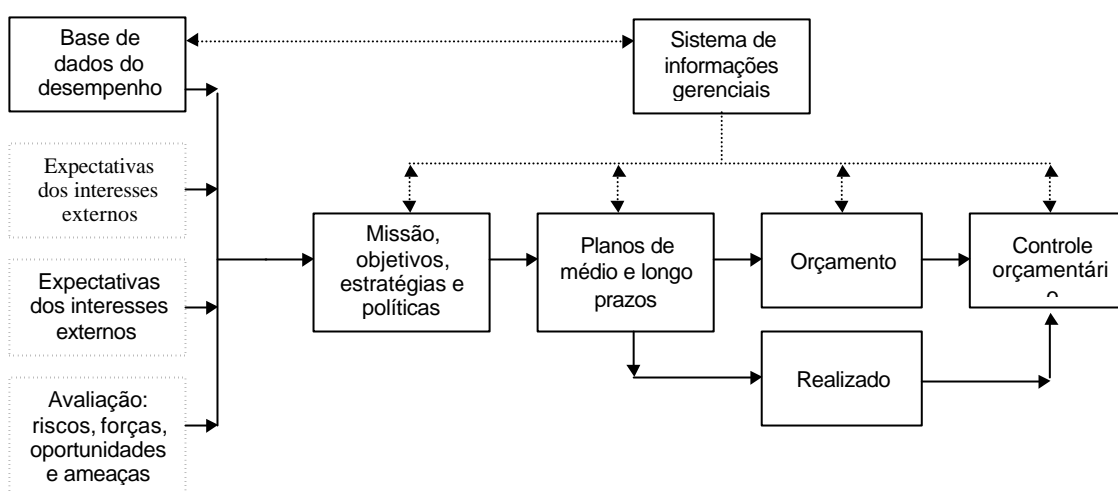
Fischmann e Almeida (1993, p.25) ao enfocarem fatores do planejamento, afirmam que em seu estudo são encontrados os seguintes:

- a) missão,
- b) visão,
- c) objetivos,
- d) metas,
- e) políticas,
- f) ambiente.

Os autores apresentam as seguintes conceituações:

- a) missão - é o papel que a organização desempenha no seu negócio;
- b) visão - pode ser entendida como o alvo, o sonho, o desafio, aquilo que quero realizar, enfim, imagem que os gestores querem que a organização seja ou venha a ser no futuro;
- c) objetivos - são aspectos concretos que a organização deverá/deseja alcançar para seguir a estratégia estabelecida; metas são valores definidos dos objetivos a serem alcançados ao longo do tempo;
- d) políticas - são regras de decisão repetitivas com base na estratégia estabelecida;
- e) ambiente de uma organização - é o seu meio, isto é, tudo aquilo que a influencia nos seus negócios e que ela não tem condições de alterá-lo, podendo, contudo, identificar oportunidades, ameaças, pontos fortes e pontos fracos que afetam ou venham afetar o desempenho atual ou futuro da organização;
- f) estratégias - o que fazer para atingir objetivos, respeitando-se princípios - e horizonte de planejamento - período de tempo abrangido pelo plano estratégico - são outros fatores e que devem ser cuidadosamente analisados durante o planejamento estratégico.

Frezatti (2000, p. 22-26) apresenta o relacionamento entre os elementos do plano destacando o sistema de informações gerenciais como essencial para a execução dos elementos: missão, objetivos, estratégias e políticas; esses elementos resultando em documentos denominados de planos estratégicos de médio e longo prazo, conforme a figura 3.



Fonte: Frezatti (2000, p. 23).

Figura 3: O relacionamento entre os elementos no plano de negócios de uma organização

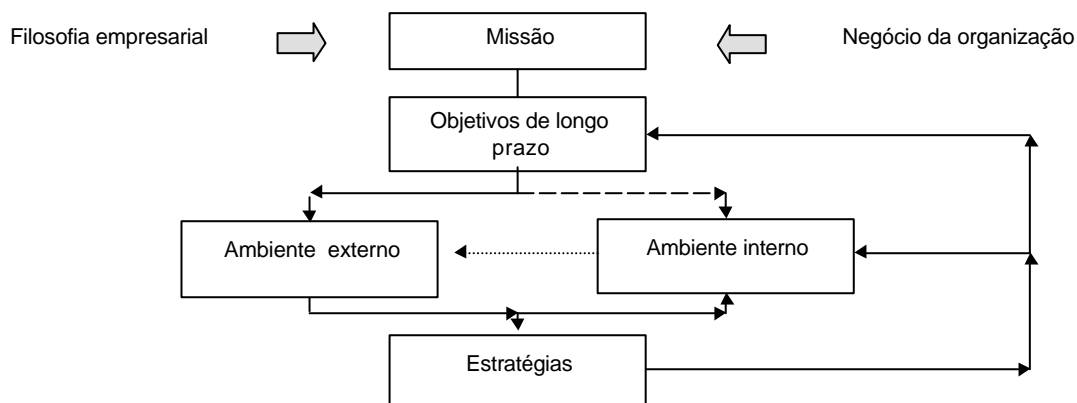
Ele, dentre os elementos constante da figura 3, procede a conceituação dos itens a seguir:

- a) base de dados do desempenho passado – certa base de dados que existe na organização, possibilitando o resgate do desempenho passado, com base na qual é possível o desenvolvimento do processo de planejamento;
- b) expectativas dos interesses externos – pressionam os agentes internos;
- c) expectativas dos interesses internos – interagem com as pressões dos agentes externos;
- d) Missão, objetivos, estratégias e políticas – visão de longo prazo que deve preceder as ações de curto prazo, as questões estratégicas devem ser tratadas e tal procedimento permite coerência de atitudes e consistência ao longo do tempo;
- e) orçamento – é o instrumento que implementa as decisões do plano estratégico dentro do horizonte temporal anual;
- f) controle orçamentário – após a elaboração, análise, aprovação e divulgação do orçamento, o acompanhamento orçamentário deve desenvolver-se. É a forma de se monitorar o plano estratégico da organização no que se refere à sua parcela de horizonte imediato.

Frezatti (2000, p. 24-29) em resposta aos instrumentos mínimos necessários ao planejamento, apresenta os seguintes elementos: os instrumentos de planejamento estratégico, orçamento anual e controle orçamentário. Ele apresenta como instrumentos de planejamento estratégico que devem ser analisados: a missão da organização, seus objetivos de longo prazo, os ambientes interno e externo, as estratégias gerais e específicas. [...] O autor passa a conceituação desses instrumentos de planejamento da forma a seguir.

- a) missão – define algumas variáveis importantes a tratar no processo de planejamento. Põe o foco sobre o que espera da organização, delimitando expectativas de longo prazo e orientando as operações;
- b) objetivos de longo prazo – possibilitam o monitoramento da missão da empresa no longo prazo. A elaboração do orçamento exige que os objetivos definidos pela organização sejam contemplados e perseguidos. Caso isso não ocorra, o orçamento deve ser revisado e ajustado, já que ele é o instrumento gerencial que deve proporcionar a realização dos objetivos;
- c) ambiente externo – é a maneira pela qual a organização olha o ambiente externo e identifica as oportunidades que pretende auferir;
- d) ambiente interno – é a forma pela qual a organização, depois de analisar o ambiente externo, se volta para dentro e identifica as necessidades de recursos requeridos para que possa atingir os seus objetivos;
- e) estratégias – explicam como os objetivos podem ser atingidos. Especificam as ações propriamente ditas.

A figura 4 apresenta o contexto da visão estratégica do negócio fazendo um elo entre o ambiente interno e externo como ponte entre os objetivos de longo prazo e as estratégias.



Fonte: Frezatti (2000, p.25).

Figura 4: Os elementos da visão estratégica do negócio

Os elementos do planejamento e fatores comuns formam o contexto no qual as organizações fazem seu balizamento para consolidar a sua gestão estratégica, consistindo em planos elaborados para cumprimento no curto prazo como os planos operativos anuais, médio prazo como os planos estratégicos das áreas da organização, e longo prazo com os planos permanentes de investimentos.

2.1.2.3. Os princípios do planejamento

Frezatti (2000, p. 31-34) em relação aos princípios de planejamento, enumera os seguintes itens: envolvimento administrativo; adaptação organizacional; contabilidade por área de responsabilidade; orientação por objetivos; comunicação integral; expectativas realistas; oportunidade; aplicação flexível; acompanhamento; reconhecimento do esforço individual e do grupo.

Conforme o autor os conceitos desses princípios são os seguintes:

- a) envolvimento administrativo – consiste em que a administração compreenda o papel do planejamento nos negócios, estando convencida do benefício que ele traz à organização e dedique recursos ao seu desenvolvimento, apoiando o instrumento nas suas várias etapas;
- b) adaptação organizacional – as responsabilidades organizacionais devem estar claras, ou seja, quem faz o que é algo definido e o organograma formalizado pela organização corresponde à estrutura que realmente existe;
- c) contabilidade por área de responsabilidade – unidades de negócios, centros de lucros, centros de custos e centros de responsabilidades devem estar claramente definidos na contabilidade e devem ser considerados na geração de informações;
- d) orientação por objetivos – os objetivos da organização são refletidos nas várias áreas. Por sua vez, os indivíduos devem ser responsáveis pelos objetivos da sua área de atuação;
- e) comunicação integral – quanto mais clara e apoiada for a comunicação no processo de planejamento, mais facilmente os problemas serão tratados por todos;
- f) expectativas realistas – devem ser evitados tanto o plano acomodado, ou seja, sem desafios, como também o plano agressivo em demasia, mas com baixa probabilidade de se converter em realidade;
- g) oportunidade – a oportunidade está ligada ao momento mais adequado de dispor das informações para a sua utilização;
- h) aplicação flexível – o plano de negócio é um instrumento a serviço dos executivos e não uma camisa-de-força que impeça ações que, por algum motivo, não foram percebidas ou consideradas no plano;
- i) acompanhamento – o planejamento só se consuma se for monitorado, acompanhado e controlado;
- j) reconhecimento do esforço individual e do grupo – não apenas o desempenho negativo deve ser evidenciado.

Oliveira (1992, p. 52-54) com relação aos princípios do planejamento argumenta, são eles norteadores do processo decisório e do comportamento da organização que:

Quanto aos princípios do planejamento, estes podem ser entendidos como valores que norteiam o processo decisório e o comportamento da organização no cumprimento da sua missão. O planejamento deve respeitar alguns princípios para que os resultados de sua operacionalização sejam os esperados, classificando-se os mesmos em gerais e específicos.

Ainda, conforme o entendimento do autor, são quatro os princípios gerais para os quais o gestor deve estar atento:

- a) princípio da contribuição aos objetivos - implicando que o planejamento deve visar sempre aos objetivos máximos da empresa;

- b) princípio da precedência do planejamento - correspondendo a uma função administrativa que vem antes das outras (organização, direção e controle);
- c) princípio da maior penetração e abrangência - vez que o planejamento pode provocar uma série de modificações nas características e atividades da empresa;
- d) princípio da maior eficiência, eficácia e efetividade - já que o planejamento deve procurar maximizar os resultados e minimizar as deficiências.

Ackoff, citado por Oliveira, (1988. p.29) também relata que são quatro os princípios específicos do planejamento, conforme descritos a seguir:

- a) planejamento participativo, em que o principal benefício do planejamento não é seu produto, ou seja, o plano, mas o processo envolvido;
- b) planejamento coordenado, em que todos os aspectos envolvidos devem ser projetados de forma que atuem interdependentemente;
- c) planejamento integrado, em que os vários escalões de uma empresa devem ter seus planejamentos integrados;
- d) planejamento permanente, vez que, dado a própria turbulência do ambiente, nenhum plano mantém seu valor com o tempo.

Pelos princípios de planejamento acima enumerados é possível perceber que cada autor enfoca o assunto sob ponto de vista distinto e enfatizador de alguns aspectos próprios das organizações.

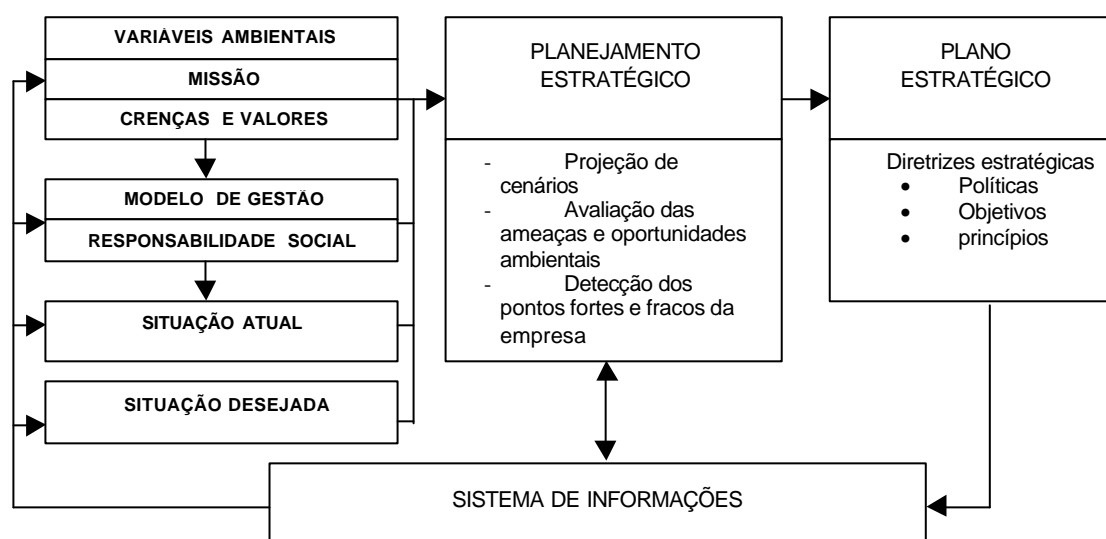
Portanto, entende-se que para utilização adequada do planejamento, é necessário por parte dos gestores estratégicos, uma análise das características próprias de cada empreendimento para elaborar de forma coerente com os objetivos, os seus programa em curto, médio e longo prazos.

2.1.2.4. O planejamento estratégico

Diversos autores que escrevem atualmente sobre planejamento estratégico enfatizam que as técnicas administrativas dinâmicas proporcionam competitividade às empresas e que, dentre elas, destaca-se o planejamento estratégico na busca da melhor produtividade, isto, inevitavelmente, garante o sucesso do empreendimento.

Contudo, combinar tecnologia e talentos, disseminar conhecimento, ser flexível, veloz, produzir com qualidade, buscar permanentemente a integração com o mundo exterior, dentre outros, constituem desafios à moderna gestão, ficando o sucesso da organização condicionado à capacidade dos seus gestores para eliminar fronteiras que separam pessoas, tarefas e lugares.

A figura 5 ilustra os elementos e o fluxo de um sistema de planejamento estratégico de uma empresa.



Fonte: Mosimann e Fisch (1999, p. 49).

Figura 5: Sistema de planejamento estratégico de uma empresa ou área

Fischmann e Almeida (1993, p. 25) consideram o planejamento estratégico como técnica, e apresentam o conceito a seguir:

Planejamento Estratégico é uma técnica administrativa que, através da análise do ambiente de uma organização, cria a consciência das suas oportunidades e ameaças dos seus pontos fortes e fracos para o cumprimento da sua missão e, através desta consciência, estabelece o propósito de direção que a organização deverá seguir para aproveitar as oportunidades e evitar riscos.

Enquanto Oliveira (1993, p. 38) considera o planejamento estratégico como processo gerencial, conceitua-o da seguinte forma:

O planejamento estratégico é conceituado como um processo gerencial que possibilita ao executivo estabelecer o rumo a ser seguido pela empresa, com vistas a obter um nível de otimização na relação da empresa com o seu ambiente.

Tavares (1991, p. 68) apresenta o conceito onde relata o planejamento estratégico como processo:

Planejamento Estratégico é o processo de formulação de estratégias para aproveitar as oportunidades e neutralizar as ameaças ambientais utilizando os pontos fortes e eliminando os pontos fracos da organização para a consecução de sua missão.

Extraí-se dos conceitos acima que o planejamento estratégico por ser um processo abrangente e sistemático, visa definir o que a empresa deveria tornar-se e como alcançar os seus objetivos e quais os recursos necessários para atingir suas metas.

Essa ferramenta procura avaliar todo o potencial da empresa e engloba processos de aprendizagem, da potencialização, de democratização e formulação de parceria de médio e longo prazo, com o objetivo de elaborar o plano de ação necessário à implementação mais moderna e adequada ao projeto pretendido.

Alves Filho (2000) discorrendo sobre sua aplicação cita o seguinte:

Para Bowdich e Buono (1997, p.162) "...é importante para as organizações mudarem e se adaptarem quando necessário, mas é igualmente importante que elas sejam capazes de neutralizar ou alterar os aspectos problemáticos do seu meio".
Obrigatoriamente, qualquer proposta de formulação e implementação de um planejamento estratégico deverá abordar: o ambiente; cenário; diagnóstico estratégico.

A seguir, conceitua aspectos que constituem objeto de observação do planejamento estratégico:

- a) O Ambiente - As organizações são sistemas abertos, que recebem influências de forças e mudanças macroambientais. Esses fatores exercem grandes implicações na prática gerencial, respondem, por uma parcela significativa da eficiência e eficácia organizacional e, praticamente, definem as formas adequadas de gestão empresarial;
- b) Cenário - A importância do cenário global e as implicações das mudanças contínuas, tem ressaltado a necessidade de se estender a relação entre as organizações e os diversos grupos sociais que são afetados pela sua atuação (clientes, fornecedores, sociedade, governo), surgindo uma nova perspectiva, chamada de modelo dos interessados na organização, que sugere que as organizações estejam a serviço de uma sociedade maior;
- c) Diagnóstico Estratégico – corresponde a uma fase do processo de planejamento estratégico que procura responder sobre a real situação da empresa quanto aos seus aspectos externos e

internos. Este diagnóstico deve ser fundamentado e efetuado da forma mais real possível, pois qualquer tomada de posição equivocada poderá prejudicar todo o processo de desenvolvimento e implementação do planejamento estratégico.

Conforme colocações feitas anteriormente pode-se dizer que embora a finalidade básica do diagnóstico estratégico seja apresentar um “raio-X” da empresa e do ambiente em que está inserida em determinado momento, é importante que o “trabalho” com informações e situações desejadas no futuro, aflorem as expectativas e ações que a empresa deva adotar para otimizar sua situação futura.

Também é necessário que as organizações aprendam a lidar, adaptar, modificar e controlar o seu ambiente. Desta forma, as mudanças que estão ocorrendo, poderão e precisam ser monitoradas e avaliadas continuamente em relação ao negócio da empresa. Assim a capacidade de uma empresa, sua habilidade demonstrada e potencial de realizar o que quer que se proponha a fazer, contra a oposição de circunstâncias ou concorrências, depende da eficiência do plano utilizado.

O efeito significativo do ambiente externo sobre as práticas gerenciais e funcionamento da organização, concorrem para que executivos busquem técnicas que os orientem e assegurem a implantação de planos estratégicos eficazes e oportunos.

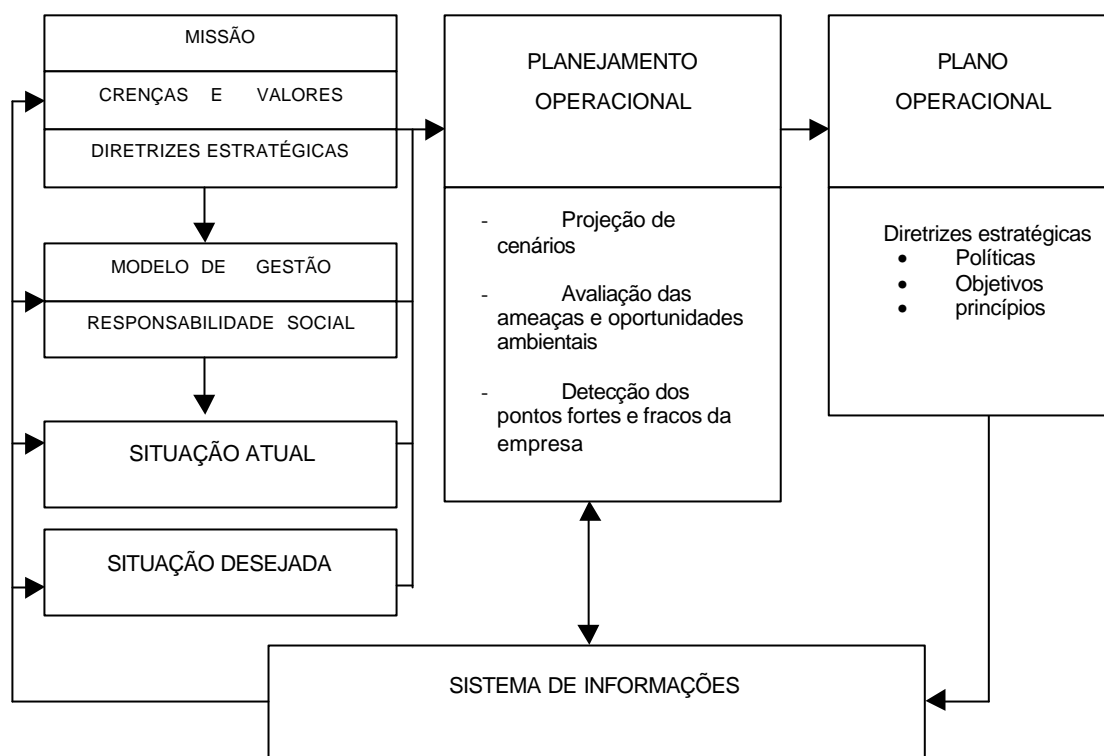
A capacidade de ler o cenário que cerca a realidade vivida é uma das habilidades do estrategista e a capacidade de ler o presente faz com que oportunidades sejam aproveitadas e ameaças sejam neutralizadas, ou pelo menos minimizadas, gerando assim, maior desenvolvimento institucional. Pode-se entender pelos enunciados anteriores que através da análise do ambiente interno e externo podemos vislumbrar um cenário para projetar as ações. Um aspecto importante a ser destacado é que o processo de análise interna e externa deverá ser integrado, contínuo, sistêmico e compartilhado por todas as pessoas da organização, para um efetivo comprometimento na sua implementação, cuja concretização é realizada através do planejamento operacional.

2.1.2.5. O planejamento operacional

Mosimann e Fisch (1999, p. 49) escrevem que “a missão, as crenças, os valores, o modelo de gestão e a responsabilidade social da empresa fazem parte do *input* do planejamento operacional.”

Os autores conceituam o planejamento operacional com a seguinte ênfase: “consiste na definição de políticas e metas operacionais da empresa, consubstanciadas em planos para um determinado período de tempo, em consonância com as diretrizes estratégicas estabelecidas”.

A figura 6 ilustra o Sistema de Planejamento Operacional de uma empresa ou área.



Fonte: Mosimann e Fisch (1999, p. 50).

Figura 6: Sistema de planejamento operacional da empresa ou área

Bio (1996, p. 39) comenta sobre o inter-relacionamento e o elo do planejamento estratégico e operacional com a seguinte conotação:

Existem planos, quanto à sua abrangência, voltados para a definição de objetivos e cursos de ação relacionados com as operações presentes (planos operacionais) e planos destinados a definir as ações do sistema empresa no meio ambiente, com o objetivo de orientá-la para uma posição futura desejada (planos estratégicos).

É condição básica que o planejamento resulte numa estrutura de planos que mostre cada plano no todo, e as inter-relações entre eles. Isto significa que todos os planos devem compor-se, coordenadamente, e dentro de certa hierarquização, dos planos estratégicos para os operacionais.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 44) identificam o planejamento operacional como orçamentário, conceituando como “aquele que converte o plano de longo prazo da firma às necessidades do futuro imediato”.

2.2. O ORÇAMENTO APLICADO ÀS ORGANIZAÇÕES

2.2.1. As considerações sobre o orçamento

Sanvicente (1983, p. 37 e 38), em relação ao processo orçamentário para estabelecimentos de diretrizes e seus períodos de programação, afirma o seguinte;

A seqüência de atividades através das quais a administração de uma empresa executa a tarefa de elaboração do orçamento para dado período anual não passa, de maneira formal ou informal, de uma parte do esforço permanente pelo qual os dirigentes dessa empresa estabelecem diretrizes para aquilo que a organização deve fazer em certo número de anos.

A elaboração de um orçamento a cada período de doze meses, e para um limite de tempo bem definido, é o detalhamento das políticas, metas e condições esperadas de atividade nesse período de doze meses, nos seus aspectos de operações e movimento de caixa, além da parcela correspondente dos projetos de investimentos ou abandono de ativos imobilizados.

Tavares (1991, p. 180) tratando das finalidades e resultados obtidos com a utilização do orçamento para o controle das estimativas, alocação e controle das finanças, escreve o seguinte:

O orçamento abrange funções e operações de todas as áreas da organização envolvidas com algum tipo de necessidade de recursos financeiros, para fazer face às despesas com custeio ou com investimentos e, cada plano, programa ou projeto precisa ser cuidadosamente detalhado, para que a contrapartida financeira possa ser estimada, alocada e controlada.

Como funções, dentre outras, o orçamento pode cumprir a de melhorar a informação, a comunicação e a coordenação internas; melhorar a compreensão das metas organizacionais; identificar com maior clareza as responsabilidades sobre a aplicação de recursos e os resultados decorrentes; permitir o aprimoramento do processo de planejamento em todas as fases das operações; e indicar parâmetros de desempenho e padrões de avaliação e controle.

Pires (2001, p. 32) apresenta o orçamento como sendo “a quantificação financeira de um plano proposto para um ou mais período, cada um deles correspondendo, normalmente, para o período de um ano.”

Welsch (1989, p. 19 e 21) discorrendo sobre a eficácia administrativa para a obtenção de maiores resultados, dentro do contexto do sucesso encontra o orçamento:

A eficácia com que um empreendimento é administrado, atualmente é tida como talvez o mais importante elemento de sucesso do empreendimento em longo prazo.

Além das expressões planejamento e controle de resultado, os termos como orçamentos globais, orçamentos para fins administrativos e controle orçamentário, tem sido usado no mesmo contexto.

Prazeres (1996, p. 138) apresenta eficácia e eficiência dentro do contexto da efetividade, que é identificada como:

- a) Grau de satisfação das necessidades e desejos do cliente pelos produtos e/ou serviços da organização;
- b) Grau de atendimento ao mercado potencial pelos produtos e/ou serviços da organização;
- c) Eficácia com eficiência.

O autor apresenta os seguintes conceitos de eficácia e eficiência:

- a) Eficácia – medida do hiato que pode existir entre os resultados obtidos e as metas ou objetivos da qualidade especificados. Relaciona-se com o fazer as coisas certas, com o que deve ser feito, com o resultado do que se fez. E, em última análise, o grau com que as expectativas dos clientes são atendidas.

- b) Eficiência – relação entre os recursos humanos, as máquinas e o capital investido e os resultados advindos do uso desses recursos, ou seja, é o grau de aproveitamento dos recursos para produzir bens e serviços. Em termos financeiros, a eficiência é quantificada pela relação entre a receita e os custos mais despesas. Relaciona-se com o fazer certo, com a forma como as coisas são feitas.

Padoveze (2004, p. 16/17) discorrendo sobre eficiência e eficácia afirma: “a eficiência está relacionada com a otimização do uso dos recursos. A eficácia está relacionada com o elemento objetivo do sistema empresa.”

O orçamento aparece como parte desse plano de longo prazo, detalhando as políticas, metas e condições a serem executadas num período anual, exercendo o papel de previsão, execução e controle dessas atividades. Independentemente das suas formas organizações e sistemas ao qual pertençam, quer governamental, mercado ou terceiro setor, o orçamento pode ser aplicado como ferramenta de controle do planejamento.

Assim, as IES, ao elaborarem suas programações e/ou planejamento estratégico, deverão buscar uma forma diametral de orçamento, equilibrando as especificidades dos orçamentos aplicados aos entes públicos ou privados.

2.2.2. As considerações sobre o controle

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 209-210) acrescentam que “o controle pode ser relacionado ao planejamento com o propósito de assegurar que as atividades da empresa estão de acordo com o planejado.”

Os autores apresentam o controle como “uma atividade em si deve afetar todos os aspectos da organização”.

São apresentados três aspectos:

- a) o controle geral – exercido pela administração central, mede o progresso alcançado em busca da realização dos objetivos e das metas estratégicas definidas no plano estratégico;

- b) o controle gerencial – é uma atividade subordinada que diz respeito ao uso eficiente dos recursos comprometidos com a realização dos objetivos organizacionais;
- c) o controle operacional – ocupa-se em assegurar que as tarefas definidas no plano operacional estão sendo realizadas eficientemente.

Mosimann e Fisch (1999, p. 70-71) conceituam a função do controle, afirmando que “configura-se como um instrumento administrativo exigido pela crescente complexidade das empresas a fim de atingir um bom desempenho.” Os autores complementam ainda dizendo que:

O cumprimento da missão e a continuidade de uma empresa dependem do seu processo decisório. No tocante a Administração organizacional, o controle significa não deixar desviar dos rumos traçados, o curso das ações implementadas para efetiva realização das tarefas gestoras, das metas, ou objetivos específicos, que convergem e consolidam o objetivo geral previsto.

Welsch (1989, p. 41) argumenta que para o controle ser eficaz deve basear-se no planejamento administrativo ou operacional e menciona o seguinte:

O controle é simplesmente a ação necessária para verificar se os objetivos, planos, políticas e padrões estão sendo obedecidos. O controle pressupõe o estabelecimento e a comunicação dos objetivos, planos, políticas e padrões aos administradores responsáveis pela sua realização. Conseqüentemente, o controle, para ser eficaz, deve necessariamente basear-se no planejamento administrativo.

Figueiredo e Caggiano (1997, p. 210) afirmam que os padrões de controle são delineados no processo de planejamento e que:

Eles são usados como índices pelos quais a eficácia e o resultado das atividades organizacionais são alcançados, pois fornecem a base de comparação entre os desempenhos real e planejado. Além disso, desde que as atividades organizacionais emanem do processo de planejamento, os próprios planos também constituem padrões de desempenho.

Bateman (1998, p. 29) descreve que “O Controle no sentido organizacional significa domínio do comando das metas e dos objetivos planejados pela empresa, e, ainda o monitoramento das ações.” Essa idéia é consolidada com o conceito de controlar organizações e das atividades específicas de controle:

Quando os administradores implementam seus planos, sempre descobrem que as coisas não estão funcionando como foram planejadas. A função de controlar assegura que os objetivos sejam atingidos. Ela pergunta e responde à questão: Nossos resultados

estão consistentes com nossos objetivos? E faz ajustes quando são necessários. As atividades específicas de controle são estabelecer padrões de desempenho que indiquem o progresso rumo aos objetivos de longo prazo; monitorar o desempenho; fornecer às pessoas feedback ou informações sobre seu progresso; identificar problemas pela comparação entre dados de desempenho e padrões; e executar ações para corrigir problemas.

Bateman (1998, p. 539) conclui a idéia de controle, escrevendo que “fazer orçamento, sistemas de informações, corte de custos e ações disciplinares são apenas algumas das ferramentas do controle.”

Mosimann e Fisch (1999 p. 70-72) referendam as condições em que a administração poderia desenvolver sem a ferramenta de controle:

Se todo aquele que tem ação direta ou indireta na administração de uma azienda tivesse honestidade plena, memória perfeita e inteligência suficiente para saber, em qualquer momento, que coisa lhe competia fazer em benefício daquela, e se não houvesse necessidade de estímulos para a ação, ou de freios para nada fazer em excesso, a administração poderia desenvolver-se sem o controle.

Os autores fazem uma conceituação de controle conforme se registra com o texto a seguir:

O controle é uma fase do processo decisório em que, com base no sistema de informações, é avaliada a eficácia empresarial e de cada área (não apenas em termos econômicos), resultando daí ações que se destinam a corrigir eventuais distorções.

Gomes (1997, p. 22) esclarece a necessidade da utilização de controle por empresas competitivas:

Controle seja muito ou pouco formalizado, é fundamental para assegurar que as atividades de uma empresa se realizem da forma desejada pelos membros da organização e contribuam para a manutenção e melhoria da posição competitiva e a consecução das estratégias, planos, programas e operações, consentâneos com as necessidades identificadas pelos clientes.

Sanvicente e Santos (2000, p.22), consolidam a essência da função de controle, afirmando que não se trata de simples acompanhamento e que, avança muitos mais no processo desenvolvido pela organização, conforme enuncia no conceito a seguir:

Controlar é, essencialmente, acompanhar a execução de atividades de maneira mais rápida possível, e comparar o desempenho efetivo com o planejado, isto é, o que tenha sido originalmente considerado desejável, satisfatório ou viável para a empresa e suas subunidades.

Evidentemente, a função de controle não se esgota puro e simples no acompanhamento, como também envolve a geração de informações para a tomada de decisões de avaliação e eventual correção do desempenho alcançado, proporcionalmente ao seu afastamento em relação ao tido como desejável ou satisfatório.

Mosimann e Fisch (1999, p. 74-78) relacionam alguns requisitos para que haja controle global da empresa, no âmbito do sistema de gestão:

- a) deve haver controle de atividades;
- b) o controle deve ser executado nas áreas operacionais, na administração das áreas operacionais e na empresa como um todo;
- c) nas definições de funções devem ser considerados os aspectos de responsabilidade e autoridade, de forma a facilitar a atuação dos gestores e a eliminar “áreas cinzentas”;
- d) deve haver uma preocupação com a identificação e avaliação das impactações das variáveis internas e das variáveis ambientais.

Eles apresentam, ainda, uma classificação de controle enfocado quanto aos níveis de planejamento, onde se destaca o desempenho da empresa em cada área de responsabilidade frente aos planos orçamentários:

- a) controle estratégico – consiste na verificação das relações da empresa com o ambiente, comparação com as diretrizes estratégicas e decisões de alteração de objetivos em função de mudanças ambientais e conseqüentes ameaças e oportunidades à empresa, má condução do negócio, ou falsas premissas na elaboração das diretrizes estratégicas;
- b) controle tático – consiste na verificação das relações de cada área de responsabilidade da empresa com seu ambiente, comparação com o respectivo plano tático e decisões de alteração de objetivos em função de mudanças ambientais e conseqüentes ameaças e oportunidades à empresa e mais diretamente àquela área, má gestão da área ou falsas premissas na elaboração do plano tático ou estratégico, com reflexos na área;
- c) controle operacional – consiste na verificação do cumprimento das metas estabelecidas no plano operacional (como o plano orçamentário) das áreas da empresa como um todo.

Pode-se deduzir das considerações apresentadas pelos diversos autores que a ferramenta de controle está presente em toda organização, mesmo que em potencial, especificamente, como instrumento de gestão e através do controle possibilita a instituição uma gerência estratégica para que possa alcançar o sucesso em seu empreendimento, mormente em longo prazo.

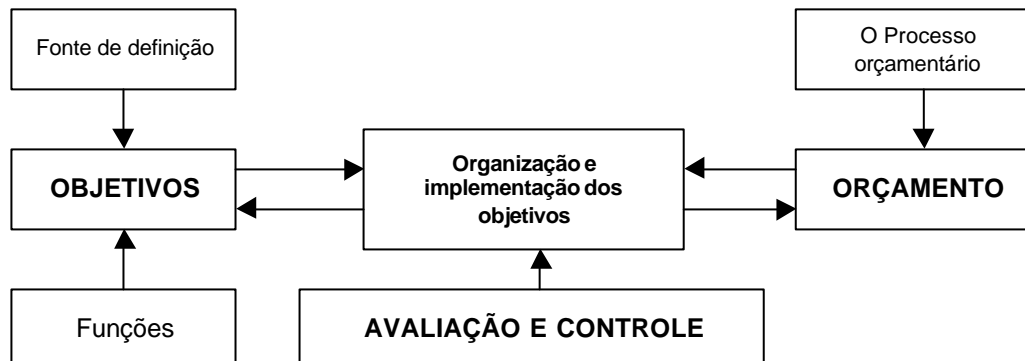
Como instrumento de acompanhamento das estratégias o controle é realizado pela aplicação do orçamento como ferramenta essencial para

alcançar os objetivos programados tanto para as organizações estatais, o mercado e o terceiro setor, ou seja, mais especificamente, as instituições sem finalidades de lucros, que se voltam para o ensino superior e com ações filantrópicas.

As Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, em sua essência, necessitam da manutenção de controle com as mesmas concepções normatizadas pelo poder estatal, no que couber, para operacionalizar o seu planejamento ou programação estratégica.

2.2.3. As considerações sobre o controle orçamentário

Tavares (2000, p. 362) na figura 7 evidencia o orçamento compreendendo os elementos do processo da avaliação e do controle do processo de gestão estratégica.



Fonte: Tavares (2000, p. 362).

Figura 7: Objetivos, orçamento, avaliação e controle

Frezatti (1999, p. 36) descreve sobre o orçamento como a forma de controle: “Uma abordagem adequada do planejamento de negócio é aquela que considera o orçamento como a forma de controle do resultado futuro”.

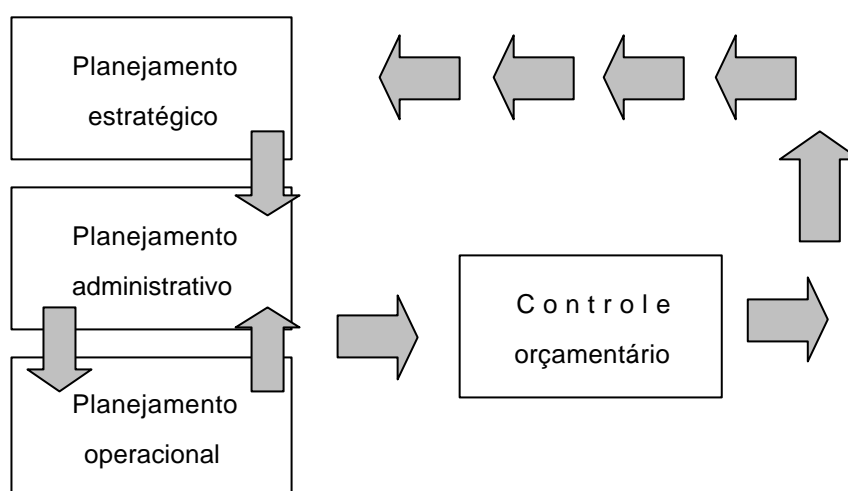
Observa ele que “planejar sem controlar é uma falácia e desperdício de tempo e energia.” Frezatti (1999, p. 37) descreve que “o controle é

fundamental para o entendimento do grau de desempenho atingido e quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado.”

Ele consolida a idéia de controle com as seguintes conotações:

Uma vez atingida tal etapa, é possível redirecionar, enfatizar, ajustar as ações para atingir os objetivos previamente traçados. De maneira geral, embora os enfoques dos processos de planejamento e controle possam ser distintos em termos de ênfase e mesmo foco, o planejamento precede o controle em termos de desenvolvimento dentro das organizações. Significa que uma organização sem um complexo e detalhado processo de planejamento pode desenvolver controle adequado; contudo, os dois processos, por estarem inevitavelmente ligados têm impactos mútuos, fazendo com que o desenvolvimento do planejamento traga o próprio aperfeiçoamento do controle e vice-versa.

A partir da figura 8 é possível observar o papel que exerce o controle, tanto no processo de planejamento como na operacionalização das atividades desenvolvidas pelas organizações.



Fonte: Frezatti, (1999. p. 41).

Figura 8: Planejamento e controle orçamentário – os vários tipos

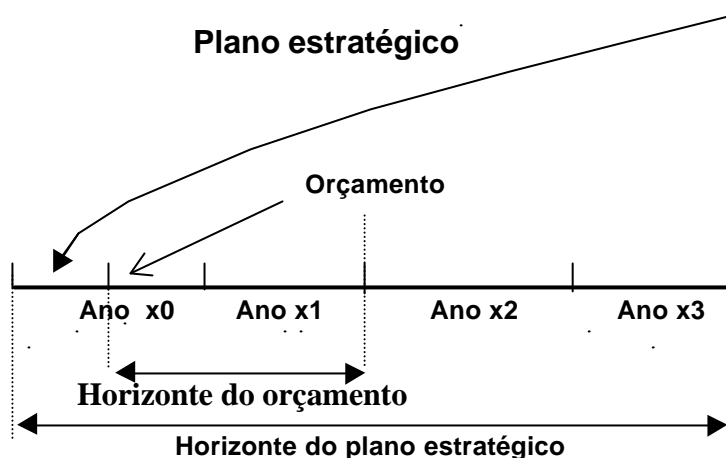
Gomes (1999, p. 109) apresenta o sistema de controle orçamentário relacionado com o processo estratégico, afirma que através dessa vinculação o orçamento anual assegura que as diretrizes globais sejam alcançadas, conforme comenta a seguir:

Um sistema deve adequar-se às características do contexto social e, como consequência, à estratégia da empresa; O sistema de controle

deve estar estritamente relacionado com o processo estratégico, ... para facilitar a congruência da atuação dos administradores e das diferentes unidades com as diretrizes globais; Dessa forma, através da vinculação do orçamento anual com a estratégia a longo prazo, assegura-se que os diferentes centros de responsabilidade atuem separadamente para alcançar seus objetivos particulares e conseqüentemente os objetivos globais; Assim, através da adaptação do sistema de controle às necessidades de informação da administração, pode-se facilitar a tomada de decisões estratégica; Dessa forma, um sistema de controle será desenhado segundo as características dessa estratégia traçada para a organização.

Conforme Frezatti (1999, p. 40-78), o “controle orçamentário deve ser um instrumento que permita a organização entender quão próximos estão seus resultados em relação ao que planejou para dado período.”

Comenta ainda que “o ciclo de revisão e montagem do plano de negócios deve levar em conta que o ciclo se inicia com a revisão do plano estratégico, (...)”, e, fundamentado na necessidade de controle, apresenta a figura 9, onde visualiza a aplicação efetiva do controle orçamentário.



Fonte: Frezatti (1999. p. 78).

Figura 9: Horizontes de planejamento

O autor afirma que “o orçamento, é a forma pela qual se implementa o plano estratégico da organização”, e deve ser elaborado levando em conta:

- a) o cenário, premissas e pré-planejamento;
- b) plano de marketing;
- c) plano de suprimentos;
- d) plano de produção e estocagem;

- e) plano de investimentos no ativo permanente;
- f) plano de recursos humanos;
- g) plano de recursos financeiros.

Tavares (2000, p. 362) descreve as conceituações de objetivo, orçamento, avaliação e controle da forma a seguir:

- a) objetivo – refere-se aos alvos que deverão ser conquistados para transformar a visão em realidade, por meio da canalização de esforços e recursos ao longo de períodos de tempo predefinidos;
- b) orçamento – o processo desenvolvido precisa contemplar estimativas de alocação de pessoas e de recursos materiais e técnicos traduzidas e sintetizadas como contrapartida financeira e não financeira necessárias para produzir os resultados esperados;
- c) avaliação – é o mecanismo que visa medir a efetividade das ações. Consiste em identificar o impacto das decisões afeitas ao processo;
- d) controle – é um instrumento para verificação entre o que está previsto e o que está efetivamente ocorrendo. Constitui-se em um conjunto de indicadores que permitem verificar se as coisas estão acontecendo ou não da maneira prevista.

Sanvicente (1983, p. 207) comenta que o ciclo orçamentário confunde com o seu controle, afirmando o seguinte:

Com muita freqüência, a elaboração e a utilização de orçamentos são confundidas com a função de controle das operações da empresa, visem elas ao acompanhamento e ao *feedback* mais rápido possível para a correção das atividades realizadas, ou destinem-se a oferecer elementos para a consolidação de um esquema de delegação de autoridade e responsabilidade ou de um sistema de avaliação do desempenho dos gerentes e administradores em geral.

Em relação à decisão gerencial de planejamento, Sanvicente menciona o seguinte: “quando se planejam as atividades de uma unidade da empresa, cada administrador preocupa-se com as despesas, sobre cujo valor e comportamento possa exercer alguma influência direta”.

Os sistemas organizacionais no contexto do orçamento apresentam tanto a programação como o planejamento estratégico, independentemente dos objetivos propostos pelas mesmas no longo, médio e curto prazos.

O sistema governamental apresenta características específicas que identificam um orçamento mais complexo em relação ao seu planejamento, elaboração, execução e o controle.

Por outro lado, o sistema de mercado aplica a peça orçamentária mais especificamente como um instrumento de controle de seu planejamento estratégico.

Entretanto, o terceiro setor pode tomar conotações híbridas, mesclando um orçamento intermediário no que couber para seu controle de gestão e programação ou planejamento estratégico.

2.2.4. O orçamento-programa

2.2.4.1. Considerações sobre o orçamento-programa

Peres (2003, p. 61) afirma que “de acordo com a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) um elemento novo foi agregado à fixação das despesas: o planejamento de metas na fase da proposta orçamentária.”

Comenta ainda que:

Desde então, o orçamento no Brasil passou a ser denominado orçamento-programa, modalidade esta surgida nos Estados Unidos da América, em sua fase evolutiva foi denominado de “orçamento por realizações, por execução, funcional e “orçamento-programa”. O Orçamento-Programa, passou a demonstrar a despesa funcional-programática como elemento suplementar ao orçamento financeiro, que possibilitou a integração de orçamentoXplanejamento.

Para Rezende (2001, p. 99), a principal característica do orçamento-programa, que o distingue dos chamados métodos tradicionais, é a ênfase no objetivo do gasto, em vez da simples preocupação com a categoria do dispêndio.

Silva (2003, p. 32) comenta sobre o planejamento na área governamental fazendo um elo com o orçamento-programa, com a seguinte afirmação:

O orçamento-programa contribui para o planejamento governamental, pois é capaz de expressar com maior veracidade a responsabilidade do Governo para com a sociedade, visto que o orçamento deve

indicar com clareza os objetivos perseguidos pela nação da qual o governo é intérprete.

Peres e Gomes (2000, p. 94) comentando sobre a origem da expressão orçamento-programa, escreve que “foi a partir dos trabalhos da ONU, que ela foi usada para identificar a modalidade orçamentária integrada ao sistema de planejamento na definição das metas ou planos de ação governamental, com diretrizes, programas e projetos”.

Os autores conceituam esses instrumentos da forma seguinte:

- a) diretrizes – metas de níveis mais abstratos na formulação genérica dos objetivos de alcance em longo prazo que podem estender por mais de uma gestão de governo;
- b) programas – metas de níveis intermediários para definição das estratégias de formulação de objetivos de alcance de médio prazo, geralmente limitados a um período de governo;
- c) projetos – metas de alcance imediato, mediante a concretização de etapas de programas, procurando a manutenção da sincronia com os objetivos em longo e médio prazos.

Lima (2003, p. 23) descreve que “para a elaboração do orçamento público no Brasil, a metodologia utilizada é a denominada de Orçamento-Programa”.

Justifica Lima: “essa metodologia foi fortalecida com a implantação do Plano Plurianual 2000-2003, também denominado de Avança Brasil”.

Rezende (2001, p. 99) quanto à programação de gastos no que se refere à eficiência e eficácia do gasto público obtida com aplicação do orçamento-programa, acrescenta:

Definindo os objetivos e as metas do planejamento econômico nacional, bem como o grau esperado de participação do setor público nos diferentes setores de atividade face às metas estabelecidas, os problemas de programação envolvem naturalmente a análise de alternativas e a escolha da forma mais eficiente, tanto no que se refere à arrecadação dos recursos necessários quanto à política de despesas.

Uma crescente preocupação com a eficiência do gasto público é manifestada pela utilização de novos métodos de decisão orçamentária sob a denominação de orçamento-programa.

Lima (2003, p. 23) reitera algumas das vantagens que essa técnica permite:

- a) atribuir recursos para o cumprimento de determinados objetivos e metas;
- b) atribuir responsabilidade ao administrador;

- c) proporcionar interdependência e conexão entre os diferentes programas do trabalho;
- d) mobilizar recursos com razoável antecedência; e
- e) identificar duplicidade de esforços, entre outros.

Belchior (1976, p. 15) comenta: “enquanto os orçamentos tradicionais enfatizam o que as instituições pretendem gastar, o orçamento-programa, o que pretendem realizar”.

Rezende (2001, p. 104-105) escreve que a aplicação do orçamento-programa inclui os seguintes elementos:

- a) avaliação e comparação dos diferentes programas desenvolvidos pelo governo em termos de sua contribuição para os objetivos nacionais;
- b) determinação de como objetivos preestabelecidos podem ser atingidos com um mínimo dispêndio de recursos;
- c) projeção das ações governamentais para um horizonte de tempo superior ao período usual de um ano;
- d) revisão dos objetivos, programas e orçamentos à luz da experiência passada e de modificações na conjuntura.

Peres e Gomes (2000, p.78-79) apresentam o orçamento-programa como “contendo quatro elementos fundamentais: objetivos; despesas; receitas; e exercício financeiro, conforme descrevem a seguir:”

- a) objetivos – conjunto das atividades a serem desenvolvidas pela instituição;
- b) despesas – conjunto dos gastos indispensáveis à consecução dos objetivos e necessários ao funcionamento e aprimoramento dos negócios;
- c) receitas: conjunto das fontes financiadoras da gestão;
- d) exercício Financeiro: período certo e determinado de vigência do orçamento.

Rezende (2001, p. 106) comenta que na composição da despesa do orçamento-programa os agrupamentos dos objetivos de curto, médio e longo prazos, podem ser aplicados pelas várias unidades administrativas:

Os objetivos podem, então, ser agrupados em funções como gerais, subfunções como intermediários, programas e subprogramas como finais, sendo que os subprogramas são implementados pelos projetos no tocante aos investimentos e atividades no tocante a manutenção da máquina estatal.

2.2.4.2. O conceito de orçamento-programa

Silva (2000, p. 32) conceitua o orçamento-programa da seguinte forma: “é um plano de trabalho governamental expresso em termos monetários, que evidencia a política econômico-financeira do Governo e em cuja elaboração foram observados os seus princípios.”

Lima (2003, p. 23) afirma o orçamento-programa como “um plano de trabalho expresso por um conjunto de ações a realizar e pela identificação dos recursos necessários a sua execução”.

Belchior (1976, p. 15) define o orçamento-programa como “um plano expresso por um conjunto de ações a realizar (programa) e pela identificação dos recursos (orçamento) necessários à execução”.

Peres (2003, p. 61) conceitua o orçamento-programa como sendo:

Aquele que apresenta os propósitos, objetivos e metas para os quais a administração solicita os fundos necessários, identifica os custos dos programas propostos para alcançar tais objetivos e os dados quantitativos que medem as realizações e o trabalho elaborado dentro de cada programa.

Rezende (2001, p. 106) escreve que o orçamento-programa é um novo método de decisão para alocação de recursos governamentais do “orçamento sob forma de programa”, que seria apenas uma nova maneira de classificar as despesas no orçamento.

Peres e Gomes (2000, p. 94) conceituam o orçamento-programa como sendo “o orçamento financeiro anual aquinhado com o plano de metas governamental, elaborado a partir do planejamento”.

De acordo com as considerações dos autores citados, o orçamento-programa ou orçamento por programa, veio possibilitar a integração de planejamento com o orçamento. Dos conceitos em referência, fica evidenciado o direcionamento do enfoque desta modalidade orçamentária para a área governamental, cuja aplicação permitiu que fossem controladas e avaliadas de

forma eficiente, as ações públicas de curto, médio e longo prazos, viabilizando o confronto daquelas planejadas com as executadas, em contraposição ao orçamento incremental ou tradicional que não permitia o acompanhamento dessas metas físicas.

A partir das citações sobre o orçamento-programa, conclui-se que esta modalidade orçamentária passou a ser aplicada no sistema da organização estatal brasileira a partir da edição da Lei Federal nº 4.320/1964 e as legislações posteriores que regulamentam o assunto das finanças públicas no Brasil, de uma forma gradativamente aperfeiçoada como técnica de elaboração orçamentária.

2.2.5. O orçamento empresarial

2.2.5.1. Considerações sobre o orçamento empresarial

Para Tavares (2000, p. 375-376), “é impossível conceber o desenvolvimento de qualquer estratégia independente da idéia dos recursos que irá envolver e, em particular, dos tipos de gastos.”

O autor descreve as “funções e operações que envolvem todas as áreas da organização com necessidades de alocação de algum tipo de recursos financeiro, para fazer face às despesas de suas ações:”

- a) produção – aquisição de matérias-primas, insumos, manutenção do maquinário e equipamentos, mudança de *layouts* e instalações;
- b) pessoas – gastos com recrutamento, seleção, treinamento e desenvolvimento e manutenção;
- c) administração – gastos com serviços, instalações, materiais, equipamentos, processos e sistemas;
- d) marketing – desenvolvimento e manutenção de posições de mercado por meio de produtos atuais e novos, propaganda, distribuição, promoção e vendas.

Conforme Heckert e Wilson (1955, p. 11), o orçamento é, sobretudo, uma técnica de administração de empresas e fazem observações no tocante às funções, características e aplicação do orçamento como instrumento de gestão empresarial:

a definição se aplica mais ao aspecto de previsão que ao aspecto de controle do orçamento.

Que o orçamento seja acima de tudo um instrumento de direção é ponto pacífico.

Sem o apoio da direção o orçamento não seria implantado na empresa.

Restringir o orçamento apenas a instrumento de direção é enfraquecer consideravelmente sua eficiência.

Mesmo sem ter características democráticas, o orçamento tem, necessariamente, características de coletividade e não pode ser feito por um só nem para um só.

Lima (1975, p. 198) considera que “os orçamentos de empresas constituem uma técnica de controle administrativo aplicável à dinâmica financeira e econômica das atividades segundo as condições que as regem”

O autor apresenta o orçamento dividido em orçamento de caixa e orçamento de lucros, conceituados a seguir:

- a) orçamento de caixa – destinado ao controle do fluxo de dinheiro e das situações de liquidez e solvência;
- b) orçamento de lucros – destinado ao controle das operações de receitas, custos e lucros.

O autor descreve que “os orçamentos obedecem a uma larga escala de análises e classificações, podendo compreender somente os valores monetários ou valores monetários e volume físico”. Ele apresenta, ainda, como componentes dos orçamentos, os seguintes elementos:

- a) vendas e estoques de produtos;
- b) produção, consumo de materiais e custos aplicados em geral;
- c) compras e estoques de materiais;
- d) custos totais dos produtos a vender;
- e) entradas e saídas de caixa;
- f) disponibilidades.

O orçamento empresarial é o instrumento utilizado pelas organizações de natureza econômica para o efetivo exercício de suas estratégias. Não se concebe em tempos de avanços tecnológicos, de economia globalizada e um mercado competitivo, que os empreendimentos deixem o exercício de

planejamento de suas ações atuais, projetadas para um período de longo prazo, visando atingir uma situação desejada no futuro.

2.2.5.2. O conceito de orçamento empresarial

Tavares (2000, p. 375) conceitua que orçamento empresarial “corresponde à contrapartida financeira das atividades previstas nos planos de ação desenvolvidos para concretizar-se a gestão estratégica.”

Sanvicente (1983, p. 37 e 38) em relação ao conceito de orçamento afirma que: “mais especificamente, orçamento é aquela parte de um plano de longo prazo que é mais detalhada, referente a um determinado período anual.”

Tavares (1991, p. 180) tratando sobre o mesmo assunto em relação às ações previstas para desenvolver atividades, visando a previsão de lucros e retorno de investimentos, apresenta o seguinte conceito:

O orçamento é a etapa do processo de planejamento em que se estima e se determina a relação entre receitas e despesas que melhor atenda às necessidades, características e objetivos organizacionais no período estipulado.

Heckert e Wilson (1955, p. 11) apresentam conceitos do orçamento aplicado no âmbito empresarial como instrumento de controle:

Um plano coordenado de ação financeira para a empresa, e que esse entendimento concerne apenas à parte central do procedimento orçamentário, não fazendo alusão à previsão e ao controle.
Traduz um programa de ação em normas numéricas previstas que serão posteriormente confrontadas com as realizações.
É um conjunto coordenado de previsões que permite conhecer, por antecipação, alguns resultados considerados como resultados-chave para o *Dirigente de Empresa*.

Welsch (1973, p. 27) ao emitir o conceito de orçamento empresarial assinala com o que é entendido como um plano para exercer controle da gestão estratégica:

O orçamento consiste em um plano administrativo abrangendo todas as fases das operações para o futuro definido. é uma expressão formal das políticas, planos, objetivos e metas, estabelecidos pela

alta administração para a empresa como um todo, bem como para cada uma das suas subdivisões.

Lima (1975, p. 198) explana sobre orçamento com o conceito de que “Os orçamentos de empresas constituem uma técnica de controle administrativo aplicável à dinâmica financeira e econômica das suas atividades.”

Sobanski (1994, p. 16) apresenta o conceito de orçamento empresarial como instrumento de controle no planejamento estratégico:

Orçamento é o instrumento mais detalhado da administração que integra as quantificações das ações e os resultados a curto prazo da empresa, visando alcançar os objetivos com eficiência. É o elo gerencial de ligação entre a atuação da empresa, a curto prazo e sua estratégia, isto é, reflete os primeiros passos da empresa na direção de seus objetivos de longo prazo.

Pode-se observar que as conceituações dos diversos autores citados sobre o orçamento empresarial que a sua natureza está intimamente ligada ao tipo de atividade e aos fins aos quais a organização se destina. A atividade empresarial deseja, em primeiro plano o exercício da lucratividade, buscando através de diretrizes e estratégias exercer essa faculdade da remuneração do capital.

O orçamento aparece como a ferramenta gerencial para o controle da gestão estratégica empresarial, dentre outras ferramentas gerenciais aplicadas na atualidade.

2.2.6. O orçamento no terceiro setor

As organizações classificadas como terceiro setor a exemplo das Fundações, conforme as Normas Brasileira de Contabilidade - NBCT 10.4 e as Entidades Sindicais e Associações de Classe, conforme as Normas Brasileira de Contabilidade - NBCT 10.18, são instituídas com finalidades assistenciais, de saúde, educacionais, técnico-científicas, esportivas, religiosas, políticas, culturais, beneficentes, sociais, de conselho de classe e outras, administrando

pessoas, coisas, e interesses coexistente, coordenados em torno de um patrimônio com finalidade comum ou comunitária.

E, para desenvolver suas atividades, estas instituições se organizam sob diversas formas jurídicas, de acordo com as necessidades, para o cumprimento de seus objetivos; a norma regulamentadora destaca o seguinte:

Essas Entidades são constituídas sob a forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades similares e, por se tratar de entidades sujeitas aos mesmos procedimentos contábeis, devem ser aplicadas, no que couber, as diretrizes das normas para Fundações: NBCT 10.4; e para Entidades Sindicais e Associações de Classe: NBCT 10.18.

A exemplo do Sistema Governamental e o Sistema Produtivo-lucrativo, o terceiro setor também utiliza a ferramenta gerencial de controle de gestão – o orçamento, na consecução de seus planos.

Conforme comentado nos tópicos anteriores, pode-se entender que o terceiro setor ao ser subsidiado pelo Poder Público, quer por meio de transferências de recursos mediante acordo para prestação de serviços coletivos ou por renúncia de receita, fica condicionado proceder prestação de contas das aplicações desses recursos, cujo parâmetro é o da administração pública, o que, de certa forma, obriga a instituição beneficiada por essas ações públicas, a se organizarem num sistema misto conciliando suas estruturas e gestão com os modelos do estado e o mercado.

Para as entidades do terceiro setor que dado ao seu reconhecimento como organização de utilidade pública, de alguma forma se beneficiam do Sistema Estatal, quer através da renúncia de receita, quer pelo recebimento de valores a título de doações ou, ainda, decorrentes da assinatura de convênios com os mesmos, sujeitam-se a uma prestação de contas desses recursos, conforme preceitua o Art. 70 da Constituição Federal do Brasil, conjugado com o seu Parágrafo Único:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, **aplicação**

das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifo nosso).

*Parágrafo Único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, **que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos** ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.* (grifo nosso).

A exemplo do estado e do mercado, tem-se que as instituições pertencentes ou com características do terceiro setor, para medir seu desempenho, parte de um fluxo estratégico fundamentado nos elementos: base presente, missão, valores e princípios e visão de futuro, para fixar suas estratégias e diretrizes.

As concretizações dessas diretrizes se consolidam em dois planos operacionais: a seleção das prioridades para um determinado período, que é o plano de ações; e, a programação dessas ações - plano orçamentário.

A realização desses planos no período programado, apresenta o resultado futuro que é confrontado em suas estratégias e diretrizes, através da execução obtida na peça orçamentária, possibilitando, com esse desempenho, viabilizar o acompanhamento do processo de gestão, exercendo o controle, a avaliação e o replanejamento das ações de curto médio e longo prazos.

Importa esclarecer que em decorrência das exigências legais, são fundamentais para o desenvolvimento das atividades dessas organizações as utilizações simultâneas e obrigatórias de um orçamento e de uma contabilidade com procedimentos próprios, compatíveis com os registros dos fatos de natureza orçamentária.

Essa adequação de orçamento e contabilidade irá facultar a prestação de contas aos órgãos normatizadores e fiscalizadores de suas atividades e a avaliação do desempenho de sua gestão, fonte de informações para os associados ou segmento social e o grupo de interessados na administração.

É importante observar que a elaboração do orçamento deverá imprimir maior agilidade gerencial aos projetos e gerar condições para a realização do controle dos resultados, com garantias para que os recursos provindos de

entidades estatais, sejam utilizados de acordo com os fins públicos, isto só é possível com objetivos adequados devidamente programados na peça orçamentária.

Isso leva ao entendimento de uma semelhança bastante acentuada da organização dessas entidades denominadas do terceiro setor, com aquela aplicada ao Poder Estatal, excepcionalmente quando há um relacionamento de parceria entre suas atividades comuns.

Contudo, necessário se faz buscar uma alternativa intermediária entre o orçamento público e o orçamento empresarial, o que possibilitaria maior flexibilidade no cumprimento dos objetivos institucionais.

2.3. O ORÇAMENTO PÚBLICO BRASILEIRO

2.3.1. Considerações sobre o orçamento público brasileiro

Silva (2003, p. 44) afirma que “é a característica que determina a maneira pela qual o orçamento é elaborado, dependendo do regime político vigente.”

O autor classifica o orçamento em três os tipos:

- a) legislativo – é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é da competência do poder legislativo, cabendo ao poder executivo sua execução;
- b) executivo – é o orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle é da competência do poder executivo;
- c) misto – é o orçamento cuja elaboração e execução ocorre no âmbito do poder executivo, cabendo do poder legislativo sua votação e controle.

Giacomoni (2002, p. 64-65) afirma que “o orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: político, jurídico, contábil, econômico, financeiro, administrativo e outros”.

Silva (2003, p. 58) acentua sobre essas características ao descrever que o orçamento é estudado sob os aspectos político, jurídico, econômico e financeiro, conforme é descrito a seguir:

- a) aspecto político – diz respeito a sua característica de plano de governo ou programa de ação do grupo ou facção partidária que detém o poder;
- b) aspecto jurídico – define a lei orçamentária no conjunto de leis do país;
- c) aspecto econômico – é o resultado decorrente da evolução das características políticas do orçamento onde o melhor plano é aquele que resulta em maior produção com menor gasto;
- d) aspecto financeiro – é caracterizado como meio efetivo e normal da execução orçamentária pelo fluxo monetário das entradas das receitas e das saídas das despesas.

Peres e Gomes (2000, p. 88-90) comentando as características do orçamento público, no que se refere aos tipos de orçamento, afirmam: “estão intimamente ligados ao regime político, à forma e ao sistema de governo adotado pelo Estado, ao período de vigência e, ainda, a definição das metas a serem atingidas com a sua execução”.

Os autores apresentam o orçamento público enfocado em três grupos de classificações: quanto à concepção; quanto à periodicidade; e quanto à objetividade.

Os autores conceituam o grupo do orçamento quanto à concepção ou regime político da forma seguir:

- a) orçamento legislativo – é adotado quando o parlamento se ocupa da elaboração da proposta e aprovação da lei orçamentária.
- b) orçamento executivo – a elaboração orçamentária ocorre no âmbito das unidades administrativas e será submetida à apreciação do chefe do poder executivo para aprovação final;
- c) orçamento misto – consiste na participação dos poderes executivo e legislativo, alternadamente, em todo o ciclo orçamentário, que vai da elaboração da proposta até a aprovação das contas relativas à sua execução.

Os autores conceituam o grupo do orçamento quanto à periodicidade ou período de vigência da forma seguir:

- a) plano plurianual – é a programação de metas que engloba os programas e projetos de desenvolvimento setorial e/ou regional da jurisdição territorial, a ser executada durante a gestão governamental; servirá, também, de base para a elaboração dos orçamentos anuais seguintes;

- b) orçamento anual – é a parcela do plano plurianual que será desenvolvida num determinado exercício financeiro.

Os autores conceituam o grupo do orçamento quanto à objetividade – definição de metas da forma seguir:

- a) orçamento-meio – indica os meios financeiros necessários para a gestão governamental sem se preocupar com a identificação prévia dos objetivos institucionais e/ou do atendimento social, definindo apenas “as coisas que o governo deve comprar” no decorrer da gestão – a natureza de gastos;
- b) orçamento-fim – instrumento resultante da evolução ou do aprimoramento da sistemática do “orçamento de desempenho”, com a vinculação das metas governamentais e/ou plano de gestão já na fase de elaboração orçamentária – planejamento estratégico.

Esses fatores são norteados por princípios que foram integrando ao longo do tempo e fazem parte das exigências a serem cumpridas em situações onde o orçamento é aplicado como instrumento de financiamento da gestão e ferramenta de controle estratégico.

2.3.2. O conceito de orçamento público

Giacomoni (2002, p. 64-65) descreve que o conceito do orçamento público deve ser elaborado a partir de uma análise das características de sua transformação além de considerar a sua multiplicidade de aspectos:

Seu conceito tem sofrido significativas mudanças ao longo do tempo, em decorrência da evolução de suas funções, hoje marcadamente diversas daquelas que o distinguiram no passado. Assim, o entendimento de sua conceituação atual fica facilitado a partir da análise que caracterizou a transformação de seus papéis principais, que, por sua vez, determinaram alterações na importância relativa de cada um dos aspectos citados.

Peres e Gomes (2000, p. 80) apresentam o conceito de orçamento público como peça basilar da atividade pública no cumprimento de seus objetivos constitucionais:

O orçamento público é o instrumento básico da gestão estatal, consistindo da programação dos gastos relacionados ao funcionamento institucional do Estado, à cidadania e à infra-estrutura

do desenvolvimento econômico-social, bem como a previsão ou estimativa dos recursos necessários à cobertura dos dispêndios para um determinado exercício financeiro.

Giacomoni (2002, p. 64-65) classifica a história conceitual do orçamento público em duas fases: o orçamento tradicional e o moderno.

O autor passa a conceituação dessas fases do orçamento apresentando os seguintes enunciados:

- a) orçamento tradicional com a função principal de controle político – é antes de qualquer coisa, um inventário dos “meios” com os quais o estado conta para levar a cabo suas tarefas. Possibilitava aos órgãos de representação um controle político sobre os executivos.
 - b) constituía-se numa fórmula eficaz de controle, pois colocava frente a frente as despesas e as receitas;
 - c) orçamento moderno com a função principal de instrumento de administração – a reforma orçamentária na sua essência exigia que os orçamentos públicos deveriam constituir-se em instrumentos de administração, de forma que auxiliassem o executivo nas várias etapas do processo administrativo: programação, execução e controle.
- A partir de suas características como documento de “antecipação”, o orçamento representaria a própria programação de trabalho do governo.

Silva (2003, p. 26) apresenta o orçamento público “como um instrumento da moderna administração pública que se constitui de um ato preventivo e autorizativo das despesas que o Estado deve efetuar em um determinado período financeiro, denominado de exercício.”

Giacomoni diz que “o orçamento tradicional e o orçamento moderno são caracterizações ideais das situações extremas dessa evolução: o ponto inicial e final da linha, entre os quais, presentemente, se encontram todos os orçamentos públicos.”

Silva (2003, p. 26) conceitua o orçamento público considerando que pode apresentar tanto aspecto objetivo, constituído de um conjunto de normas, como um aspecto subjetivo, constituído do exercício da cidadania na participação da gestão governamental:

- a) no aspecto objetivo, designa o ramo das ciências das finanças que estuda a lei do orçamento e o conjunto de normas que se refere a sua preparação, sanção legislativa, execução e controle,

- ou seja, considera a fase jurídica de todas as etapas do orçamento (preventiva, executiva e crítica);
- b) no aspecto subjetivo constitui a faculdade adquirida pelo povo de aprovar *a priori*, por seus representantes legitimamente eleitos, os gastos que o estado realizará durante o exercício.

Lima (2003, p. 18) afirma que a lei orçamentária anual é o orçamento propriamente dito, e conceitua o orçamento público estabelecendo um paralelo com o planejamento da administração pública:

Orçamento público é o planejamento feito pela administração pública para atender, durante determinado período, os planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

Após as considerações e os conceitos apresentados pelos diversos autores sobre o orçamento público, necessário se faz uma explanação sobre os princípios que norteiam o orçamento no ambiente da gestão estatal.

Peres e Gomes (2000, p. 82) afirmam que “a sistematização dos princípios é um tema bastante controvertido entre os autores que escrevem sobre a matéria orçamentária”.

2.3.3. Os princípios orçamentários

2.3.3.1. Considerações sobre os princípios orçamentários

Pires (2001, p. 44-47) escreve que “os princípios são regras que delineiam a técnica orçamentária, visando dar-lhe consistência, principalmente no que se refere ao controle pelo Poder Legislativo”.

Peres e Gomes (2000, p. 82-87) apresentam o ciclo que o orçamento percorre em todas as suas fases e afirmam o seguinte:

A condução do processo orçamentário é regida por alguns preceitos recomendados e/ou regulamentados pela legislação específica que

deve ser observada em toda a trajetória do ciclo orçamentário – elaboração, discussão, aprovação, execução e controle.

Para uma melhor compreensão sobre os princípios orçamentários que regem a condução do processo orçamentário, são apresentadas classificações conforme agrupamento proposto por diversos autores.

2.3.3.2. A classificação dos princípios orçamentários

Silva (2003, p. 44-57) enumerando e classificando em sua relevância, os princípios que objetivam assegurar o cumprimento dos fins a que se propõe o orçamento, procede a sua divisão em duas partes ou seções separadas – Receitas e Despesas – tanto no aspecto jurídico como no aspecto contábil.

Ele apresenta características que permite o agrupamento dos princípios orçamentários no grupo que reflete na receita e despesa e àqueles que se referem somente às receitas.

O autor apresenta os seguintes comentários:

Os princípios orçamentários que se aplicam simultaneamente a receita e despesa são denominados de gerais, subdividindo em dois grupos: substanciais e formais ou de apresentação.

Os princípios orçamentários que são aplicáveis apenas para a receita são denominados de específicos e se enquadram nas mesmas características dos gerais substanciais.

Peres e Gomes (2000, p. 82-88) apresentam a divisão desses princípios em “dois grupos, observando os aspectos da essência, da substância, da forma ou apresentação:”

- a) fundamentais – aqueles que tratam da parte substancial do orçamento, ou seja, das proibições e das exigências de ordem normativa;
- b) formais – aqueles que são relacionados à apresentação dos diversos anexos de que é composto o orçamento e complementa os requisitos essenciais previstos nas normas regulamentadoras do assunto.

Pires (2001, p. 44-47) relaciona os seguintes princípios: exclusividade, unidade, universalidade, anualidade, não-afetação das receitas, equilíbrio, publicidade, clareza e discriminação.”

Giacomoni (2000, p. 70-87) apresenta como fundamentos que norteiam a aplicação do orçamento na atividade pública os seguintes princípios: unidade; universalidade; orçamento bruto; anualidade ou periodicidade; não-afetação das receitas; discriminação ou especialização; exclusividade; equilíbrio; clareza; publicidade; programação.

2.3.3.2.1. Os princípios orçamentários gerais

Peres e Gomes (2000, p. 82-88) apresentam ainda a composição dos princípios orçamentários gerais subdivididos em dois grupos que recebem a designação de fundamentais e formais:

- a) fundamentais - universalidade, unidade, periodicidade ou anualidade, equilíbrio e exclusividade;
- b) formais – exatidão, clareza, especificação, antecedência e publicidade.

Conceituam os princípios fundamentais, tais como:

- a) universalidade – os gastos são previstos pelos seus totais e as prováveis fontes de recursos autorizados, constituirão um fundo global financiador da gestão denominado de tesouro. A receita deve observar a não vinculação de suas fontes à determinadas despesas ou órgãos;
- b) unidade – o orçamento estatal deve reunir num único documento toda as receitas e despesas para cada exercício financeiro;
- c) periodicidade ou anualidade – o orçamento deve ser elaborado para um período certo e determinado denominado de exercício financeiro que no Brasil coincide com o ano civil;
- d) equilíbrio – em termos financeiros devem-se programar os gastos no orçamento bem como as previsões ou estimativas das respectivas fontes financiadoras da gestão de forma equacionada, não podendo existir despesas sem as correspondentes fontes de receitas para financiá-las;
- e) exclusividade – em obediência a preceitos constitucionais o orçamento não poderá conter matérias estranhas à previsão ou estimativa da receita e à autorização ou fixação da despesa, preservando as ressalvas para abertura de créditos adicionais suplementares por insuficiências de saldos nas dotações ou realização de operações de créditos para financiar obras de

interesse público e aquelas contratadas como antecipação de receita orçamentária e, ainda, a destinação do superávit financeiro obtido no ano anterior.

Os autores conceituam os princípios formais, relacionados a seguir:

- a) exatidão – as previsões orçamentárias devem ser trabalhadas de forma precisa e sincera, evitando as subestimativas e, também as superestimativas dos valores da receita e da despesa, de forma a proporcionar o bom desempenho na sua execução – equilíbrio orçamentário;
- b) clareza – para a correta interpretação dos diversos anexos que constituem o orçamento, é necessário que a sua elaboração deva ser feita de forma clara, evitando os borrões, as entrelinhas e outros vícios que possam comprometer o bom entendimento ou a credibilidade, tanto pelos técnicos como pela população em geral;
- c) especificação – o detalhamento orçamentário deve espelhar, com precisão seus elementos de composição e, na medida do possível, sua estruturação uniforme ao longo do tempo, mantendo a consistência orçamentária;
- d) antecedência – o orçamento deverá ser elaborado e aprovado no exercício que antecede o início de sua execução para que a arrecadação da receita e a realização da despesa não ocorram sem a devida autorização legal;
- e) publicidade – a eficácia do orçamento se dará após a devida aprovação pelo Poder Legislativo e a sanção pelo Poder Executivo, transformando o projeto de lei ou proposta orçamentária, em lei ou seja, a lei orçamentária que, como tal deve ser publicada.

Silva (2003, p. 44-57), em relação aos princípios orçamentários gerais, apresenta a subdivisão em dois grupos denominados de substanciais e formais ou de apresentação.

Ele conceitua os princípios substanciais como aqueles que são enfocados sob o prisma da parte essencial do orçamento e trata as exigências e proibições de ordem normativa.

O autor relaciona esses princípios a seguir:

- a) anualidade – o orçamento deve ter vigência limitada a um período anual;
- b) unidade – todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária;
- c) universalidade – o orçamento como um plano financeiro global, ou seja, deve compreender todas as receitas e os gastos necessários para a manutenção dos serviços públicos;
- d) equilíbrio – o orçamento equilibrado e uma conotação meramente financeira e deve ser observado necessariamente em longo prazo;
- e) exclusividade – a lei de meios não poderá conter dispositivo estranho à fixação das despesas e previsão de receitas,

ressalvada a autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de crédito, ainda que por antecipação de receita, bem como a autorização para destinação do superávit ou cobertura do déficit.

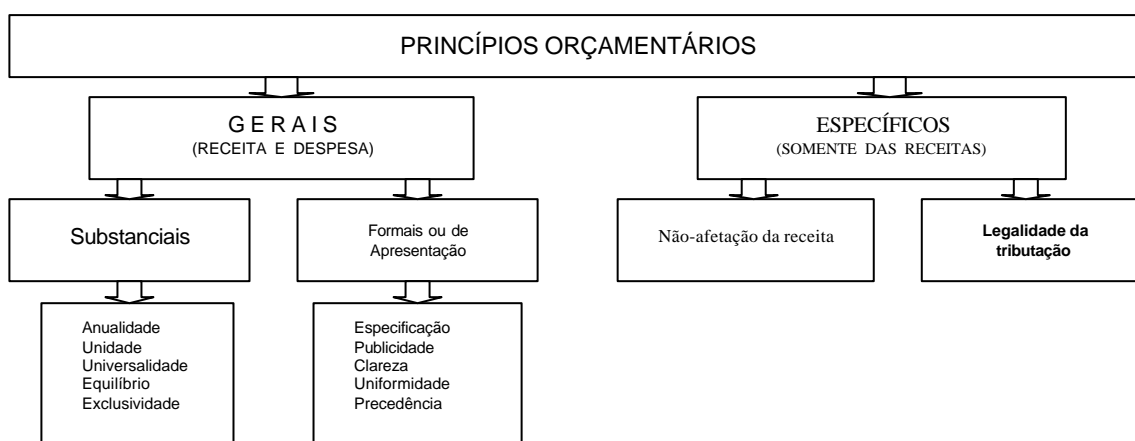
Silva (2003, p. 44-57) apresenta ainda os conceitos dos princípios formais ou de apresentação, caracterizados como a complementação dos princípios gerais substanciais e enfocados sob o prisma da parte procedimental ou técnica que orientam o processo orçamentário:

- a) especificação – refere-se à classificação e designação dos itens que devem constar do orçamento;
- b) publicidade – o orçamento deve ser objeto de publicidade tanto em sua preparação como em sua discussão legislativa, bem como em sua execução e controle subsequente;
- c) clareza – o princípio da publicidade deve ser completado com o da clareza sem descuidar das exigências da técnica orçamentária, especialmente em matéria de classificação de receitas e despesas, o orçamento deve ser claro e compreensível para qualquer indivíduo;
- d) uniformidade – no aspecto formal, o orçamento deve reunir também a condição de conservar a estrutura uniforme, sendo princípio fundamental que os dados orçamentários tenham homogeneidade nos vários exercícios, para permitir uma comparação ao longo do tempo;
- e) precedência – é conjugado com o princípio da anualidade, resulta do fato de que a autorização prévia das despesas constitui, além de uma faculdade, um ato obrigatório para o Poder Legislativo, que não pode deixar de aprovar a lei orçamentária, já que, caso isto ocorresse, haveria paralisação dos serviços públicos ou, então, pagamentos ilegais de despesa.

Embora os princípios orçamentários essenciais e formais se completam, alguns autores fazem destaques de princípios com pormenores que merecem ser identificados de forma distinta, diversificando o universo das normas que orientam o processo orçamentário.

2.3.3.2.2. Os princípios orçamentários específicos

Silva (2003, p. 44-57) finaliza a classificação dos princípios orçamentários, referindo-se àqueles que se aplicam exclusivamente à receita, recebendo a denominação de “específicos”.



Fonte: Adaptado de Silva (2000, p. 45).

Figura 10. A classificação dos princípios orçamentários

Enfocados sob o prisma da parte essencial do orçamento, contêm as mesmas exigências e proibições de ordem normativa aplicadas aos princípios gerais substanciais. São conceituados a seguir:

- a) não-afetação da receita – postula o recolhimento de todos os recursos a uma caixa única do Tesouro, sem discriminação quanto a sua destinação;
- b) legalidade da tributação – limitações que o Estado possui quanto ao seu poder de tributar.

A figura 10 apresenta um esboço destes princípios orçamentários.

2.3.3.2.3. Os princípios orçamentários especiais

Pires (2001, p. 46-47) de acordo com a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), em seu artigo 5º, conceitua o princípio orçamentário da especificação, usando a terminologia de “discriminação”. O autor justifica o seguinte:

A lei de orçamento não consignará dotações globais destinadas a atender indiferentemente a despesas de pessoal, material, serviços de terceiros, transferências ou quaisquer outras, ressalvado o disposto no artigo 20 e seu parágrafo único.
A ressalva de que trata o artigo 20 abre a possibilidade de que certos programas de investimentos sejam apresentados no orçamento de forma global, deixando de cumprir a discriminação normal, que é estabelecida no caput do artigo 15: *Na lei de orçamento a discriminação da despesa far-se-á, no mínimo por elementos.*

Giacomoni (2000, p. 77-86) ao relacionar os princípios orçamentários, destaca de forma complementar os seguintes princípios:

- a) princípio do orçamento bruto – onde todas as parcelas da receita e da despesa devem aparecer no orçamento em seus valores brutos, sem qualquer dedução;
- b) princípio da discriminação ou especialização – as receitas e as despesas devem aparecer no orçamento de maneira discriminada, de tal forma a que se possa saber, pormenorizadamente, a origem dos recursos e sua aplicação;
- c) princípio da programação – expressa as realizações pretendidas de forma programada, isto é, dispondo os “meios” necessários: pessoal, material, serviços e outros, traduzidos em termos físicos e financeiros.

Os princípios orçamentários, visualizados a partir das considerações e conceitos apresentados pelos autores citados, têm em sua nomenclatura características muito mais de ordem interpretativa e personalizada do propriamente dito questões de conteúdo.

Contudo, em sua essência, os princípios enumerados não limitam o assunto e longe está de se dar por acabada a discussão. Eles mantêm entre si um padrão uniforme de conteúdo no contexto de normas e procedimentos, tanto de elaboração como de execução e controle da gestão orçamentária do setor público no que se refere a realidade momentânea. Assim, fica em aberto as perspectivas futuras de pesquisa e para fundamentação do assunto.

2.3.4. O Planejamento Público

2.3.4.1. As considerações sobre o planejamento público

Silva (2003, p. 32) comenta que “o planejamento deve ser anterior à realização das ações de governo, sendo entendido como um processo racional para definir objetivos, determinar os meios para alcançá-los”, complementa a idéia do planejamento apresentando suas características:

- a) diagnóstico da situação existente;

- b) identificação das necessidades de bens e serviços;
- c) definição clara dos objetivos para a ação;
- d) discriminação e quantificação de metas e seus custos;
- e) avaliação dos resultados obtidos;
- f) estar integrado com os demais instrumentos de planejamento.

Peres e Gomes (2000, p. 112-116) comentando sobre a elaboração do orçamento, afirma que “qualquer que seja a sistemática adotada, o processo orçamentário geralmente percorre as seguintes etapas:”

- a) planejamento governamental – etapa preliminar que consiste na definição das metas e diretrizes que o governo pretende alcançar num determinado período;
- b) proposta orçamentária – com a aprovação da LDO, o chefe do poder executivo providencia a elaboração do seu plano anual de governo para o exercício seguinte, que consistirá na organização pormenorizada das metas e/ou diretrizes governamentais propostas e providencia para apreciação do poder legislativo a natureza dos gastos a serem realizados, bem como as fontes de recursos financiadoras;
- c) apreciação parlamentar;
- d) sanção e publicação da lei orçamentária.

Estes autores, apresentam o planejamento governamental, subdividido em dois instrumentos distintos, o plano de governo ou plano plurianual (PPA) e a lei de diretrizes orçamentárias (LDO), a seguir conceituados:

- a) plano de governo ou plano plurianual (PPA) – desenvolvido nas fases de levantamento minucioso das necessidades regionais e/ou setoriais, fixa o estabelecimento de níveis de prioridades; elenca as fontes de recursos disponíveis e/ou potenciais; define os programas de ação;
- b) lei de diretrizes orçamentárias (LDO) – elaboração da “carta de intenções”, que deverá ser apreciada pelo parlamento ainda no primeiro semestre de cada ano – orçamento político.

Silva (2003, p. 66-67) entende que elaborar um orçamento é um processo de orçar a receita e fixar a despesa e apresenta as etapas seguintes:

- a) etapa preliminar - fixação das diretrizes; e projeções e prognósticos;
- b) etapa inicial – preparo das normas e instruções; encaminhamento às unidades operacionais;
- c) etapa intermediária – indicação, pelas unidades operacionais, dos programas de trabalho a serem desenvolvidos, discriminando: funções, subfunções, programas, projetos, atividades e operações especiais; códigos de despesa e fonte de recursos; e consolidação das propostas parciais do orçamento no nível de cada órgão;
- d) etapa final – consolidação das propostas setoriais; formulação da proposta geral de orçamento; aprovação da proposta geral de orçamento; aprovação da proposta geral pelo chefe do poder executivo; e encaminhamento ao legislativo.

Giacomoni (2000, p. 218-220) apresenta como etapas do processo de elaboração orçamentária as seguintes:

- a) fixação de diretrizes e normas globais – compreende o estabelecimento de macrodiretrizes, o cálculo das necessidades de financiamento, o lançamento das bases metodológicas da elaboração e dos instrumentos de gerenciamento do processo;
- b) montagem da nova estrutura do orçamento anual – ocorre devido a elaboração concomitante dos projetos de lei orçamentária anual e do plano plurianual, cuja compatibilidade é exigência constitucional e, ainda, decorrente de alterações adotadas nas classificações orçamentárias de despesa;
- c) estimativa da receita – compreende a implementação de rotina de captação de dados de arrecadação, análise e projeção mensal das receitas;
- d) definição de limites – é o estabelecimento de um volume mínimo de recursos capazes de permitir a manutenção das ações básicas sob a responsabilidade da administração. Os limites ou tetos são fixados, separadamente, para o atendimento de despesas obrigatórias – pessoal e encargos sociais e dívida contratual – e para a manutenção de atividades;
- e) análise da distribuição dos limites, análise da proposta de expansão de atividades e análise dos projetos – as unidades orçamentárias submetem as programações de trabalho às unidades intermediárias; as unidades intermediárias aprovam e submetem as programações de suas unidades; o órgão central procede a análise da distribuição dos limites e avalia as propostas de expansão.

Silva (2003, p. 42) ao comentar sobre as questões do processo de planejamento do setor público afirma que:

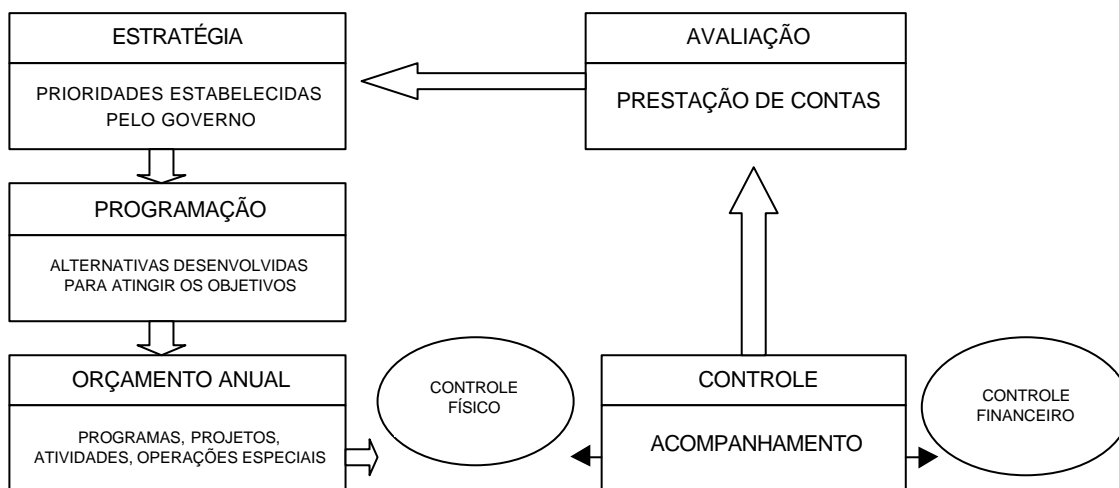
O processo de planejamento precede a elaboração orçamentária e tem como objetivo a seleção racional das alternativas para a ação governamental em compatibilidade com os meios disponíveis, pois, se houvesse uma quantidade ilimitada de recursos, não haveria em princípio necessidade de planejamento.

Afirma ainda que “o processo de planejamento é desenvolvido a partir da orientação estratégica na qual o governo estabelece as diretrizes, os macroobjetivos e os programas:”

- a) diretriz – conjunto de critérios de ação e de decisão que deve disciplinar e orientar os diversos aspectos envolvidos no processo de planejamento. Trata-se de um nível mais abstrato em que ocorre a formulação dos objetivos;
- b) macroobjetivos – indicam o que deve ser feito para que a administração alcance os resultados desejados;
- c) programa – corresponde à unidade básica de planejamento composta por um conjunto articulado de ações que se traduzem em bens e serviços ofertados diretamente à sociedade e que

concorrem para um objetivo comum visando dar solução a um problema ou atender a uma demanda da sociedade.

A figura 11 possibilita uma visão do processo de planejamento.



Fonte: Silva (2000, p. 42).

Figura 11: A estrutura do processo de controle, acompanhamento e avaliação

A partir dessa orientação estratégica na qual o governo estabelece as diretrizes, os macroobjetivos e os programas é que são estabelecidos os processos de planejamento no setor público, comentado no tópico a seguir.

2.3.4.2. O planejamento estratégico no setor público

A partir da evolução do orçamento tradicional para o moderno, aplicado sob a forma da técnica do orçamento-programa, as ações governamentais passaram a ser acompanhadas também em suas metas físicas.

Essas metas planejadas visando o cumprimento dos objetivos de prestação de serviços para a coletividade através das atividades públicas, são consideradas de longo prazo, quando estratégias previstas para atender várias gestões de governo; a médio prazo quando essas estratégias são previstas para um período correspondente a uma gestão; e, a curto prazo, quando contida em sua programação anual.

Giacomoni (2002, p. 222-225) descreve que a busca da integração entre orçamento e planejamento levou governantes a elaborar estratégias com características de um plano plurianual de gestão de governo.

Da mesma forma, acrescenta que cinco planos de desenvolvimento nacional foram editados no Brasil de 1939 até o advento da Lei Federal nº 4.320/64. Após 1964 até a Constituição Federal/1988) mais oito planos foram instituídos.

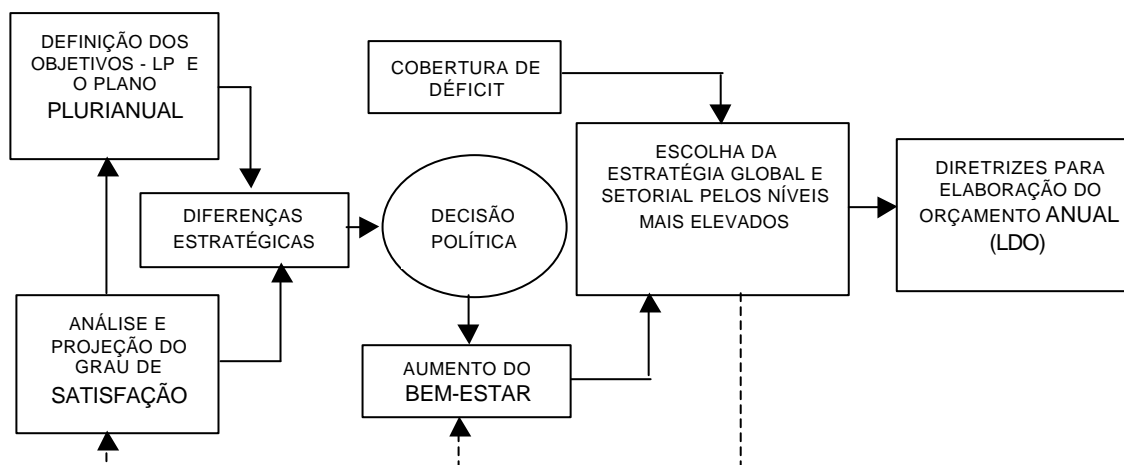
Os planos de desenvolvimento nacional eram limitados a gestão em que foram concebidos, à exceção do Plano Decenal de Desenvolvimento Econômico Social, que deveria ser cumprido pela área federal no período de 1967/1976, e acabou não sendo encampado pelo novo governo, por ser de tão longo prazo.

Conforme as assertivas apresentadas sobre o planejamento no setor governamental, pode-se entender que essas tentativas de avanços na administração estratégica estatal, consolidaram um plano plural abrangendo a gestão governamental e uma lei de diretrizes orçamentárias para orientação da lei orçamentária anual, com o advento da Constituição Federal/88, que em seu artigo 165, ficou estabelecido essa obrigatoriedade.

O primeiro nível de gastos públicos denominados de funções pode ser entendido como os elementos do planejamento de longo prazo, com caráter permanente, constituindo as grandes diretrizes fixadas como programação estratégica do setor público.

O seu detalhamento, que constitui o segundo nível de gastos públicos denominados de subfunções, pode ser entendido como os elementos do planejamento de médio prazo que irão nortear a gestão de governo na elaboração do seu plano plurianual.

A figura 12 propicia uma visão esquematizada da estrutura da planificação estratégica do setor público.



Fonte: Silva (2000, p. 37).

Figura 12: A estrutura de planificação estratégica do setor público

É a consagração do princípio da continuidade das ações públicas nos diversos períodos de administração onde, cada governante, passa ao seu sucessor, o “bastão” para continuar o exercício de prestação de serviços coletivos.

Silva (2000, p. 32) justifica que o planejamento estratégico tem como documento básico o plano plurianual, que estabelecerá de forma regionalizada as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras delas decorrentes e, para programas de duração continuada.

2.3.4.3. O planejamento operacional no setor público

Silva (2000, p. 32) prescreve que “o planejamento operacional refere-se às diretrizes e interações presentes que, com base na situação atual e tendo em vista os recursos disponíveis, procura maximizar os resultados no período.”

O autor afirma que o planejamento operacional tem como instrumentos a lei de diretrizes orçamentárias e a lei do orçamento anual descritas a seguir:

- a) lei de diretrizes orçamentárias – compreende as metas e prioridades da administração, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, com objetivos fundamentais de orientar a elaboração da lei orçamentária anual, bem como sua execução, dispor sobre as alterações na

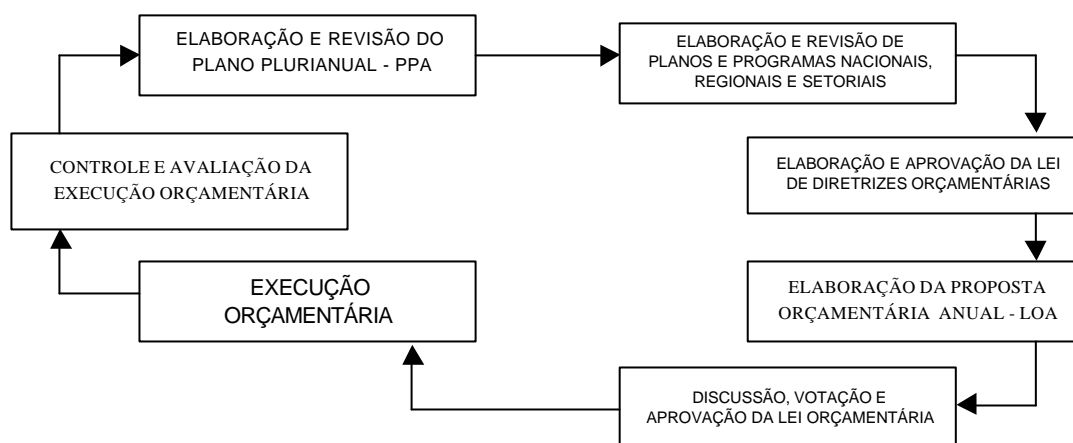
- legislação tributária e estabelecer a política de aplicação das agências oficiais de fomento;
- b) lei orçamentária anual – obedecerá à orientação da lei de diretrizes orçamentárias compreendendo os orçamentos fiscal, de investimentos das empresas estatais e de seguridade social.

Acrescenta outrossim que o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual são componentes básicos do planejamento governamental, constituindo o seu planejamento estratégico e o planejamento operacional.

Giacomoni (2002, p. 193) escreve que “a integração entre o plano plurianual e o orçamento anual fica mais bem explicitada por meio do papel cumprido por outra novidade da Constituição de 1988”:

A lei de diretrizes orçamentárias (LDO), que, além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual.

Ele apresenta um diagrama que representa a forma estática das várias etapas do que se poderia denominar de processo integrado de planejamento e orçamento. (Ver figura 13)



Fonte: Silva (2002, p. 194).

Figura 13: O processo integrado de planejamento e orçamento

Para as organizações de um modo geral, o orçamento poderá ser uma ferramenta gerencial eficiente ao ser aplicado como instrumento de controle da programação ou do planejamento estratégico, mais intensamente dirigido às instituições sem finalidades de lucros e que prestam serviços coletivos; para as

instituições com finalidade de lucros, sua aplicabilidade é vinculada ao grau das políticas e das estratégias e seus empreendimentos.

Sem se eximir da aplicabilidade de outras ferramentas gerenciais o administrador público pode aplicar nas instituições sem finalidades lucrativas o orçamento-programa.

2.3.5. As técnicas de elaboração do orçamento público

2.3.5.1. O processo de elaboração do orçamento público

Peres e Gomes (2000, p. 111-112), descrevendo o processo orçamentário aplicado à administração de entidades públicas e àquelas sem finalidades de lucros, afirma que:

A metodologia da elaboração orçamentária não constitui um conjunto de normas ou regras a serem observadas durante as várias etapas ou fases do processo orçamentário; é mais um procedimento das pessoas e/ou autoridades nele envolvidas – cúpula diretiva e gestores ou executores das diretrizes governamentais.

Os autores denominam esse procedimento de sistema de elaboração orçamentária que, de acordo com as características de cada organização, pode aplicar um dos processos: descendente, ascendente ou intermediário:

- a) processo descendente – o nível hierárquico superior propõe os objetivos, segundo alguns parâmetros, e as unidades subordinadas elaboram seus planos de ação;
- b) processo ascendente – tem os objetivos delineados em um plano de ação pelas unidades executoras, os quais são submetidos à apreciação da cúpula diretiva;
- c) processo intermediário – consiste no processo em que os níveis hierárquicos superiores traçam as diretrizes e os objetivos desejados em função dos meios disponíveis, com base nos quais as unidades orçamentárias e/ou executoras elaboram os seus programas de trabalho e os devolvem ao nível superior para sua apreciação e consolidação.

Silva (2003, p. 62-57) escreve que “o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e o orçamento anual são resultados de várias decisões tomadas, cada uma dentro de estritas alternativas, entre os recursos disponíveis e os programas.”

O autor aduz sobre o processo decisório e argumenta que a classificação das opções e decisões que deverão ser tomadas na elaboração do orçamento, divide-se em descendente ou *top-down*, ascendente ou *up-down* e intermediário ou misto.

Ele conceitua os tipos de processo de elaboração orçamentária com o conteúdo a seguir:

- a) processo descendente – os objetivos são estabelecidos em função das necessidades, sem maior consideração aos meios. Aos níveis hierárquicos mais baixo cabe apenas elaborar os planos de trabalho de acordo com os objetivos fixados pela cúpula;
- b) processo ascendente – os objetivos são estabelecidos pelos órgãos hierárquicos inferiores e são aprovados pela cúpula;
- c) processo misto ou intermediário – nos níveis hierárquicos mais altos traçam as diretrizes e os objetivos em função dos meios disponíveis, e com esses parâmetros as unidades operacionais elaboram os planos de trabalho que serão consolidados setorialmente nos níveis intermediários e, finalmente no órgão central de planejamento.

Os resultados do processo de elaboração orçamentária são demonstrados em relatórios sob forma de planos que, dado ao grau de detalhe e a forma de redação recebem uma nomenclatura própria, identificadora das diversas etapas percorrida durante esse processo, denominada de instrumentos do orçamento.

2.3.5.2. Conteúdo e forma dos instrumentos do orçamento público

Pires (2001, p. 33-43) apresenta como conteúdo e forma dos instrumentos pertencentes ao processo orçamentário o “plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos.”

O autor conceitua esses instrumentos da forma a seguir:

- a) plano plurianual – conjunto de métodos e medidas para execução de empreendimentos;
- b) lei de diretrizes orçamentárias – elaborada pelo poder executivo com base nos planos plurianuais, que aprovada pelo poder legislativo, orientará a estrutura da proposta orçamentária anual. A LDO é o elo de ligação entre o PPA e o orçamento-programa. É um instrumento de planejamento que orienta não só a elaboração do orçamento, mas também a sua execução. Tanto

para o PPA como para a LDO, percebe-se que tecnicamente quanto mais se assemelham às estruturas programáticas do orçamento, maior será a integração entre as peças, facilitando sobremaneira as fases de execução e acompanhamento das realizações físicas e financeiras da gestão administrativa;

- c) O orçamento anual – representa um complexo de natureza financeira, em que os conteúdos programáticos espelham receitas, despesas e resultados orçamentários e financeiros, para um determinado período de tempo, sob uma bateria de dispositivos constitucionais e de leis ordinárias que estabelecem normas para sua elaboração.

Rezende (2001, p. 99) referindo-se ao conteúdo e à forma dos instrumentos orçamentários, apresenta o seguinte comentário:

A constituição federal, em seu art. 165, estabelece que a iniciativa das leis orçamentárias – lei de diretrizes orçamentárias (LDO), lei orçamentária anual (LOA) e plano plurianual (PPA) – é de competência exclusiva do poder executivo. Há integração das três leis: o PPA estabelece o planejamento de médio prazo (quatro anos), a LDO faz a ligação entre o plano e o orçamento do ano e a LOA é o orçamento propriamente dito, com a previsão de todas as receitas e a fixação das despesas. A LDO deve ser compatível do o PPA e a LOA não pode divergir do PPA e da LOA.

Silva (2003, p. 67-69) relaciona como documentos fundamentais de autorização do poder legislativo, previstos na Constituição de 1988, o plano plurianual; as diretrizes orçamentárias; o orçamento anual.

Ele argumenta baseado na Lei nº 4.320/64 e no projeto de Lei em tramitação no Congresso Nacional, que são enumerados como as propostas dos instrumentos orçamentários a proposta do plano plurianual; a proposta das diretrizes orçamentárias; a proposta do orçamento anual.

Assim, descreve que o instrumento orçamentário denominado de proposta do plano plurianual é composto do projeto de lei do plano plurianual e da mensagem.

Da mesma forma, afirma que a mensagem da proposta do plano plurianual deve conter os seguintes elementos:

- d) diagnóstico global da situação, indicando as carências e potencialidades existentes;
- e) exposição das diretrizes, da estratégia e das políticas econômica, financeira e social para o período de governo;
- f) explicitação dos objetivos do plano e exposição circunstanciada dos programas e respectivas metas;

- g) indicação dos critérios utilizados na projeção da receita, bem como na estimativa dos custos das metas propostas;
- h) análise da capacidade de endividamento e pagamento.

Apresenta o autor, desse modo, a proposta das diretrizes orçamentárias que é composta do projeto de lei das diretrizes orçamentárias, demonstrativos das despesas por função, análise da capacidade de endividamento e a mensagem da proposta das diretrizes orçamentárias.

Segundo ele a mensagem da proposta das diretrizes orçamentárias deve conter os seguintes elementos:

- a) análise da execução do plano plurianual, justificando eventuais desvios;
- b) prioridades propostas para definição das metas do plano plurianual a serem implementadas na lei orçamentária anual – LOA subsequente;
- c) proposta para alteração da legislação tributária para viabilização das metas previstas na lei de diretrizes, concessão de vantagens ou aumento de remuneração, criação de cargos, e outros;
- d) política de aplicação das agências de fomento;
- e) proposta dos limites estabelecidos para os poderes, executivo, legislativo e judiciário;
- f) análise da receita, justificando os critérios adotados na estimativa.

Relaciona, finalmente, a proposta de orçamento anual, tendo como elementos de sua composição o projeto de lei orçamentária anual, a descrição sucinta das principais finalidades e metas previstas de cada órgão, a demonstração da receita e da despesa, evidenciando os valores previstos mês a mês e a mensagem da proposta de orçamento anual.

Conforme o autor a mensagem da proposta de orçamento anual deve conter os seguintes elementos:

- a) compatibilidade com as metas aprovadas na lei de diretrizes orçamentárias;
- b) hipótese de inflação prevista para o exercício, evidenciando a adequação dos preços adotados na lei de diretrizes orçamentárias aos constantes da proposta;
- c) desdobramento das metas previstas para cada órgão da administração direta e entidades da administração indireta.

Peres e Gomes (2000, p. 112-116) comentando sobre o conteúdo e forma dos instrumentos orçamentários, relacionam o plano de governo ou plano

plurianual (PPA), a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) e a proposta orçamentária anual.

Conforme estes o plano plurianual contém os seguintes elementos:

- a) levantamento minucioso das necessidades regionais e/ou setoriais;
- b) estabelecimento de níveis de prioridades;
- c) elencar as fontes de recursos disponíveis e/ou potenciais;
- d) definição dos programas de ação.

Ainda, apresentam como componentes da proposta orçamentária anual os seguintes elementos:

- a) mensagem governamental;
- b) projeto de lei orçamentária;
- c) demonstrativos da fixação da despesa;
- d) demonstrativos da previsão da receita.

Para as instituições que se organizam sob forma de entidades sem fins de lucrativos, mais especificamente àquelas que são reconhecidas como filantrópicas, onde a peça orçamentária é instrumento basilar de sua gestão, deve buscar um orçamento com a mesma composição daquela proposta para o poder público no que couber.

2.3.6. O processo legislativo do orçamento público

Rezende (2001, p. 100) comentando sobre o processo legislativo a ser percorrido pelo ciclo orçamentário descreve que:

Até o dia 31 de agosto do primeiro ano de mandato presidencial, o poder executivo envia o projeto do PPA ao congresso nacional, que vigorará de seu segundo ano de mandato até o fim do primeiro ano do próximo presidente da república.

A finalidade dessa vigência é a tentativa de assegurar continuidade administrativa entre uma gestão e outra.

O projeto da LDO é encaminhada ao congresso nacional até 15 de abril de cada ano.

Entre outras atribuições, essa lei estabelece metas e prioridades para a elaboração do orçamento, limita as despesas de capital e estabelece a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento para o ano seguinte.

O poder executivo envia o projeto de LOA ao congresso nacional até 31 de agosto de cada ano, acompanhado de mensagem em que se analisam a macroeconomia e a situação fiscal do país.

Esse projeto de lei engloba o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das empresas em que a união, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto.

Silva (2003, p. 69-71) comentando sobre o processo legislativo afirma que “a elaboração orçamentária é a etapa que, efetivamente, caracteriza a idéia de processo orçamentário e configura um processo legislativo especial.”

Ele relaciona o processo legislativo em suas fases e respectivas operações:

- a) iniciativa – traduz a responsabilidade, pela apresentação do projeto de lei orçamentária ao legislativo;
- b) discussão – é a fase dos trabalhos consagrada ao debate em plenário, ocorrendo as etapas das emendas, voto do relator, redação final e votação em plenário;
- c) sanção – é definida como a aquiescência do titular do poder executivo ao projeto de lei aprovado pelo poder legislativo;
- d) veto – se o titular do poder executivo não estiver de acordo, poderá vetar total ou parcialmente o projeto de lei, dentro de 15 dias úteis contados do recebimento do projeto, comunicando ao poder legislativo os motivos do veto;
- e) promulgação e publicação – o projeto de lei é transformado em lei, quando aprovado pelo legislativo, é sancionado expressa ou tacitamente pelo executivo ou é vetado e esse veto é rejeitado na forma constitucional.

A promulgação é o atestado da existência de uma lei. A publicação é o ato pelo qual é dado a conhecer que uma lei nova está em vigor.

Peres e Gomes (2000, p. 89-90) justificam que a modalidade de orçamento-programa praticado no Brasil é o orçamento misto, e conceitua a seguir:

Distinguindo do orçamento legislativo que é fruto do sistema parlamentarista, temos a modalidade de orçamento utilizada no Brasil e em outros estados que adotam o sistema presidencialista de governo, denominada de orçamento misto, que consiste na participação dos poderes executivo e legislativo, alternadamente, em todo o ciclo orçamentário, que vai da elaboração da proposta até a aprovação das contas relativas à sua execução [...]

Os autores apresentam as fases que o orçamento misto percorre durante o seu ciclo, na alternância entre os poderes:

- a) poder executivo – tem a incumbência constitucional de organizar a proposta orçamentária do estado, abrangendo os gastos dos poderes constituídos, das colendas cortes de contas e do ministério público, encaminhada ao parlamento, sob forma de projeto de lei;

- b) poder legislativo – após o recebimento da proposta orçamentária originária do poder executivo, promoverá sua apreciação – discussão e aprovação - , devolvendo-a, em seguida, ao poder executivo para a sanção e publicação da lei orçamentária;
- c) poder executivo – cabe ao chefe do poder executivo a responsabilidade da execução financeira do orçamento e o atendimento aos anseios comunitários, pela execução do seu próprio plano de metas proposto e aprovado no orçamento. Ao final do período prepara a prestação de contas da gestão estatal e encaminha ao parlamento para apreciação e julgamento;
- d) poder legislativo – durante a execução do programa governamental, acompanha o desempenho comparando as metas aprovadas no orçamento com as suas realizações. Ao parlamento compete o julgamento das contas anuais encaminhada pelo governante, encerrando, assim, o ciclo orçamentário.

Também o processo orçamentário em todo o seu ciclo, as entidades sem finalidades de lucros percorre um processo similar àquele normatizado para a atividade estatal, devendo essas organizações, adequar a melhor opção para o seu processo de forma a obter os melhores resultados em sua gestão.

2.3.7. Os recursos para execução dos programas

Silva (2003, p. 77) relata que “os recursos para execução dos programas de trabalho do governo são especificados por meio dos créditos orçamentários aprovados pelo Poder Legislativo no orçamento anual.”

Pires (2001, p. 56) escreve que “o instrumento a ser invocado para retificar o orçamento é o crédito adicional, estabelecido pela Lei nº 4.320/64 em seu artigo 41.

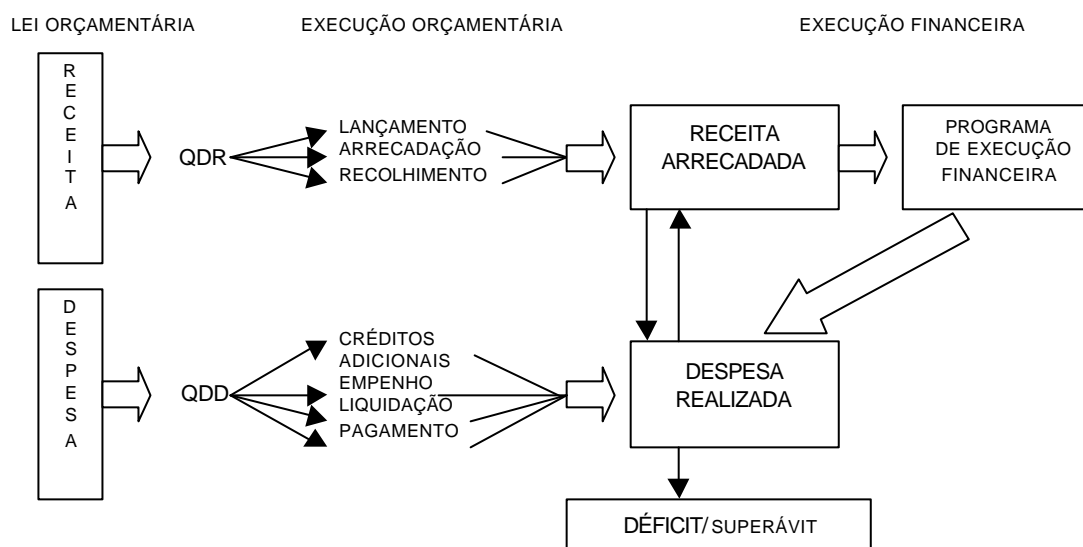
Ele apresenta a descrição do instrumento retificador, com a seguinte classificação:

- I. suplementares, destinados a reforço de dotação orçamentária;
- II. especiais, destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentária específica; e
- III. extraordinários, os destinados a despesa urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção intestina ou calamidade pública.

Silva (2003, p. 76) comenta sobre o exercício financeiro, que no Brasil sempre coincide com o ano civil, e afirma:

A execução orçamentária constitui o conjunto de procedimentos adotados pela administração governamental para que sejam alcançadas as metas estabelecidas, uma vez que é na execução orçamentária que se realiza efetivamente a atividade financeira do estado.

A figura 14 a seguir demonstra as atividades orçamentárias executadas durante um exercício financeiro determinado.



Fonte: Silva (2003, p. 77)

Figura 14: O fluxo das atividades orçamentárias

Peres e Gomes (2000, p. 143) acrescentam que a programação de metas para um determinado período, ao longo da execução orçamentária pode sofrer defasagem, necessitando realinhamento das prioridades da gestão ou de ajustes de valores durante o exercício financeiro.

Essas alterações do orçamento são procedidas com a abertura de créditos adicionais:

- créditos suplementares – para promover o reforço de dotações orçamentárias programadas no orçamento;
- créditos especiais – para realizar despesas não previstas no orçamento;
- créditos extraordinários – para realizar despesas urgentes e inadiáveis, nos casos de subversão da ordem pública, guerra,

calamidade pública, dentre outros que se enquadram nessas características.

Silva (2003, p. 77-78) apresenta os créditos adicionais suplementares, especiais e extraordinários com as seguintes conotações:

Todos os créditos adicionais são abertos por decreto do executivo. No entanto, os créditos especial e suplementar dependem da prévia autorização legislativa e de indicação dos recursos disponíveis que compensarão a abertura dos respectivos créditos.

Os créditos extraordinários pela sua própria urgência que os motivam, não comportam autorização legislativa.

Os créditos suplementares podem ser autorizados na própria lei orçamentária em valores ou percentuais devidamente aprovados.

Os recursos para execução de programas são originalmente previstos quando da elaboração da proposta de orçamento mais àqueles adicionados aos créditos orçamentários durante a sua execução, por ter-se tornado insuficientes.

São, também, recursos para execução de programas àqueles que, embora não programados no orçamento, emergem no seu período de vigência, sendo sua realização essencial para a continuidade da efetiva prestação de serviços para a coletividade por parte dos entes públicos.

Quanto às fontes de recursos que irão financiar os créditos adicionais, a Lei nº 4.320/64 apresenta em seu artigo 43 que “a abertura de créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.”

As fontes de recursos previstas para a abertura dos créditos adicionais estão relacionadas no artigo 43, § 1º, da referida Lei nº 4.320/64, enunciando que “consideram-se recursos para o fim deste artigo, desde que não comprometidos:”

- I. o superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior;
- II. os provenientes do excesso de arrecadação;
- III. os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;
- IV. o produto de operações de créditos autorizados, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

As conceituações do superávit financeiro e excesso de arrecadação estão previstas nos Parágrafos 2º e 3º do artigo 43 da Lei Federal nº 4.320/64, apresentados a seguir:

- a) § 2º entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas;
- b) § 3º entende-se por excesso de arrecadação, para os fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se, ainda, a tendência do exercício.

Como fonte financiadora dos créditos orçamentários, são devidamente estimadas as receitas orçamentárias quando da elaboração da proposta orçamentária, obedecendo o princípio do seu equilíbrio.

Já para a utilização de créditos adicionais necessários se faz a indicação de recursos para o aumento da capacidade de gastos originalmente previstos. São as fontes de recursos para abertura dos créditos adicionais.

As fontes de recursos são, portanto, para o orçamento público, elementos essenciais para a existência da atividade estatal; uma vez que esta depende das contribuições da coletividade para que possa oferecer em contrapartida uma efetiva prestação de serviços.

As entidades civis sem finalidades de lucros e de caráter filantrópico ou assistencial, ordinariamente possuem recursos para a execução de seus programas devidamente fixados no orçamento.

Como fonte financiadora de seus objetivos institucionais, esses recursos são oriundos de suas próprias atividades e outros que, ainda, dada a sua condição de entidade assistencial, também recebem, cumulativamente, valores provenientes de outras entidades.

Quando provêm dos cofres públicos, via de regra, são auferidas por convênios firmados para prestação de serviços ou através de benefícios de renúncia de receitas, mais especificamente no caso do INSS, através do CNAS.

Para estabelecer os recursos para execução de programas e suas fontes financiadoras, as entidades classificadas como sem finalidades de lucros, passam a administrar com a utilização do orçamento.

2.3.8. A despesa no orçamento público

Lima (2003, p. 58) define como despesa pública “o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos.”

2.3.8.1. Classificação da despesa no orçamento público

A Lei nº 4.320/64 apresenta a estrutura da despesa no orçamento, classificada nos grupos denominados de institucional, funcional e da estrutura programática e, econômica, comentadas a seguir:

- a) despesa por órgão do governo e administração, desdobrados em unidade orçamentária e unidade administrativa ou executiva;
- b) despesa por funções e subfunções de governo e programas, conforme Portaria nº 42 de 14 de abril de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão;
- c) despesa segundo as categorias econômicas.

Lima (2003, p. 58) apresenta as classificações da despesa a seguir:

- a) classificações da despesa pública quanto à natureza, composta de um detalhamento dividido em quatro elementos – categoria econômica; grupo da despesa; modalidade da aplicação e elemento de despesa;
- b) classificação funcional da despesa pública, composta por um detalhamento dividido em dois elementos – funções e subfunções;
- c) classificação da estrutura programática da despesa pública, centrada no modelo de gerenciamento de programas, utilizado em substituição à classificação Funcional-programática até então vigente, composta por um detalhamento de dois elementos – programa e os projeto/atividade/operações especiais;
- d) classificação institucional da despesa, compreende os Órgãos setoriais e suas respectivas unidades orçamentárias.

Giacomoni (2002, p.93) acrescenta que a Lei nº 4.320/64 e suas alterações, estabelecem a classificação da despesa orçamentária em:

- a) institucional;
- b) funcional;
- c) por programas;
- d) segundo a natureza.

O autor apresenta por conseguinte a conceituação dessa classificação de despesa:

- a) classificação institucional – com a finalidade principal de evidenciar as unidades administrativas responsáveis pela execução da despesa, isto é, os órgãos que gastam os recursos de conformidade com a programação orçamentária; são constituídas de órgãos e unidades orçamentárias;
- b) classificação funcional – com finalidade principal de fornecer as bases para a apresentação de dados e estatísticas sobre os gastos públicos nos principais segmentos em que atuam as organizações do Estado; compreende 28 funções de 109 subfunções;
- c) classificação por programas – com finalidade básica de demonstrar as realizações do governo, o resultado final de seu trabalho em prol da sociedade;
- d) classificação segundo a natureza – com a finalidade de dar indicações sobre os efeitos que o gasto tem sobre toda a economia.

Silva (2002, p. 134-135) apresenta a despesa orçamentária classificada segundo o enfoque administrativo-legal e afirma que “é a despesa orçamentária vista sob a combinação das classificações: institucional; funcional-programática; econômica e fontes de recursos.”

O autor relaciona e conceitua, por sua vez, os enfoques da despesa orçamentária da forma a seguir:

- a) institucional, como a primeira fase do rateio dos recursos orçamentários, podendo apresentar como agregado de despesa, nível geral ou órgão, nível intermediário ou unidade orçamentária e nível final ou unidade administrativa ou executiva;
- b) funcional e programática, como a segunda fase do detalhamento da despesa, estando integrada ao planejamento das ações governamentais, apresentando como de despesa, ou função, nível intermediário; e,
- c) econômica, como a terceira fase do detalhamento da despesa, indicando a natureza dos gastos, ou os meios para executar o seu plano de ação.

2.3.8.1.1 – A despesa institucional

Peres e Gomes (2000, p. 97) mencionam a classificação institucional como “o nível mais geral dos agrupamentos de despesas, sintetizador dos gastos públicos, da qual dependem as demais classificações.”

Eles mencionam que é “o nível mais geral dos agrupamentos de despesas, sintetizador dos gastos públicos, da qual dependem as demais classificações.”

Os autores, em relação a classificação institucional da despesa orçamentária, enunciam o seguinte:

A classificação institucional da despesa visa em primeiro plano demonstrar a participação de cada organização administrativa no “bolo orçamentário”; possibilita a distribuição dos recursos arrecadados pelo fundo global – o tesouro -, para executar as metas propostas e constantes do plano de governo e, ainda, funciona como um equalizador financeiro para replanejar, reduzir ou ampliar recursos do orçamento. É baseado no organograma – estrutura administrativa de cada ente político-institucional – e nas unidades que o compõem.

Giacomoni (2002, p. 94) destaca duas categorias da despesa institucional com base nos artigos 13 e 14 da Lei nº 4.320/64, onde a categoria órgão tem o sentido de órgão de governo ou unidade administrativa e a unidade orçamentária uma repartição do órgão ou um agrupamento de serviços que se subordinam a determinado órgão.

Peres e Gomes (2000, p. 97-99) mostram que a classificação institucional funciona como níveis de agregação de valores conforme enunciam a seguir:

- a) órgão – corresponde ao maior nível de agregação de serviços ou atribuições dos poderes constituídos, do ministério público e das colendas cortes de contas;
- b) unidade orçamentária – corresponde ao nível intermediário ou mesmo final de agregação de serviços afins a cargo de cada órgão;
- c) unidade administrativa ou executiva – corresponde ao nível final de agregação de valor e ocorre sua utilização por conveniência operacional e para situações mais localizadas.

Os autores, a seguir, apresentam um exemplo de classificação institucional com desdobramentos em dois níveis de organização. Quadro 2.

Quadro 2: A despesa institucional com desdobramentos em dois níveis – exemplo de codificação

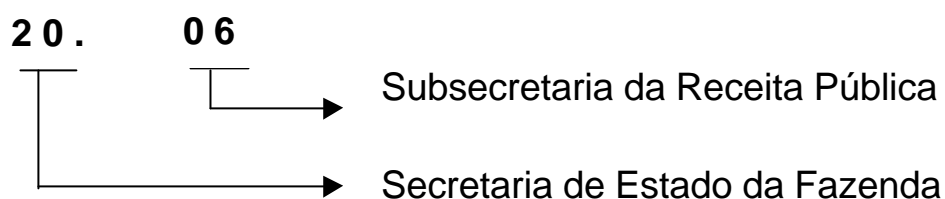
CÓDIGO	NOME	NÍVEIS
30.00	SECRETARIA DA EDUCAÇÃO	ÓRGÃO
30.01	Gabinete do Secretário	Unidade orçamentária
30.02	Superintendência dos Serviços de Apoio	Unidade orçamentária
30.03	Superintendência do Ensino Fundamental	Unidade orçamentária
30.04	Superintendência do Ensino Médio	Unidade orçamentária
30.05	Entidades Supervisionadas	Unidade orçamentária

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000, p. 98).

Peres e Gomes (2000, p. 97-99) apresentam no quadro 3 a seguir, um segundo exemplo de classificação institucional com desdobramentos em três níveis de agregação de valores dentro da estrutura organizacional.

Silva (2003, p. 135-136) destaca a classificação institucional em “órgãos e unidades orçamentárias que constituem o agrupamento de serviços subordinados ao mesmo órgão ou repartição a que serão consignadas dotações próprias.”

A figura 15 exemplifica essa classificação.



Fonte: Silva (2003, p. 136).

Figura 15: A despesa institucional – exemplo de codificação

Quadro 3: A despesa institucional com desdobramento em três níveis – exemplo de codificação

CÓDIGO	NOME	NÍVEIS
32.00.00	SECRETARIA DA ADMINISTRAÇÃO	ÓRGÃO
32.01.00	SUPERINTENDÊNCIA DOS SERVIÇOS DE APOIO	UNIDADE ORÇAMENTÁRIA
32.01.01	Coordenadoria de recursos materiais	Unidade administrativa ou executiva
32.01.02	Coordenadoria de recursos humanos	Unidade administrativa ou executiva
32.01.03	Coordenadoria de recursos financeiros	Unidade administrativa ou executiva

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000, p. 98).

2.3.8.1.2 A despesa funcional

Para Rezende (2001, p. 67/73) os gastos públicos devem ser analisados sob a ótica da finalidade do gasto aliado ao conceito:

Esses os gastos são normalmente classificados em funções, programas e subprogramas, dependendo do grau de agregação adotado. ...a classificação da despesa por funções é necessária para a efetiva implantação da técnica do orçamento-programa, que objetiva aumentar a eficiência e a eficácia na programação dos dispêndios governamentais.

Giacomoni (2002, p. 98) registra que “a nova classificação funcional passou a ter um aumento no número de funções em relação à classificação funcional-programática, decorrente da opção em transformar em duas o que era, antes, uma função agrupada.”

Vê o desdobramento da classificação funcional da despesa em dois grupos:

- a) função – é entendida como “o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público”;
- b) subfunção – representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

Peres e Gomes (2000, p. 99) argumentam que “a classificação funcional visa demonstrar os objetivos a serem atingidos pela repartição ou unidade orçamentária e suas unidades administrativas ou executoras.”

Assim são vistos por eles os dois níveis de desdobramentos dessa classificação:

- a) função – define os objetivos de maior agregação da atuação governamental de longo prazo – diretriz -, de forma mais ampla e setorializada – meio e fim -, relacionados com a própria existência do estado ... ;
- b) subfunção – define os objetivos intermediários e/ou parciais a serem alcançados a médio prazo, propostos pela função, por meio de programas, se for o caso.

A Lei 4.320/64 em seu artigo 2º, § 1º, Inciso I, conceitua que: “entre a discriminação dos gastos públicos o orçamento conterá a discriminação da despesa por programa de trabalho do governo, demonstrado em um sumário geral da despesa por suas funções.”

Este sumário geral por funções, se desdobram em programas, subprogramas, projetos e atividades, foi regulamentado pela Portaria Ministerial nº 9 de 28 de janeiro de 1974, sofrendo posteriores alterações, passando a utilizar a nomenclatura de despesa funcional e programática.

O anexo 5 da Lei nº 4.320/64 atualizado pela Portaria nº 42, de 14-04-1999, apresenta o detalhamento das funções e subfunções de governo, convencionadas para a aplicação no orçamento público.

Os desdobramentos que são previstos para a classificação funcional em programas, projetos, atividades e operações especiais, tem o detalhamento flexibilizado para as esferas político-institucional melhor adequar as suas programações de seus planos plurianuais e orçamentos.

O quadro 4 contém um esboço do Anexo 5 da Lei nº 4.320/64.

Quadro 4 – As Funções e subfunções de governo – tabela reduzida

FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO – tabela reduzida Anexo 5 da Lei nº 4.320/64, atualizado pela Portaria nº 42, de 14-04-1999	
FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 – Legislativa	031 – Ação Legislativa 032 – Controle Externo
02 – Judiciária	061 – Ação Judiciária 062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 – Essencial à Justiça	091 – Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 122 – Administração Geral 131 – Comunicação Social
...
27 – Desporto e Lazer	811 – Desporto de Rendimento 812 – Desporto comunitário 813 – Lazer
28 – Encargos Especiais	841 – Refinanciamento da Dívida Interna 842 – Refinanciamento da Dívida Externa 846 – Outros Encargos Especiais

Fonte: Manuais de Legislação Atlas (2000, p. 59-61)

Silva (2003, p. 139) argumenta: “com tais modificações, o órgão do planejamento e orçamento objetivou introduzir a modernização do processo orçamentário ... e, implementar no setor público a administração gerencial, com efetiva orientação para resultados.”

Complementa afirmando que “com esses novos instrumentos, a concepção de planejamento e orçamento passa a contemplar:”

- a) claro sentido da missão;
- b) definição da delegação de poderes com a respectiva atribuição de responsabilidades;
- c) identificação dos problemas e das ações a serem implementadas na busca dos resultados;
- d) melhor definição dos programas, visando à concretização dos objetivos pretendidos com a identificação de produtos e atribuição de indicadores para os objetivos e metas para os produtos;
- e) avaliação do sucesso ou fracasso pelo grau de satisfação do usuário dos serviços públicos.

2.3.8.1.3. A despesa por programas

A discriminação da despesa por funções do Inciso I, do § 1º, do art. 2º, do artigo 8º, ambos da Lei nº 4.320/64, foi atualizada conforme a Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministro de Estado do Orçamento e Gestão. Nessa Portaria, também estabeleceu os conceitos de programa, projeto, atividade e operações especiais:

- a) programa – o instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos e mensurados por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) projeto – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo;
- c) atividade – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operação que se realiza de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo;
- d) operações especiais – despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob forma de bens ou serviços.

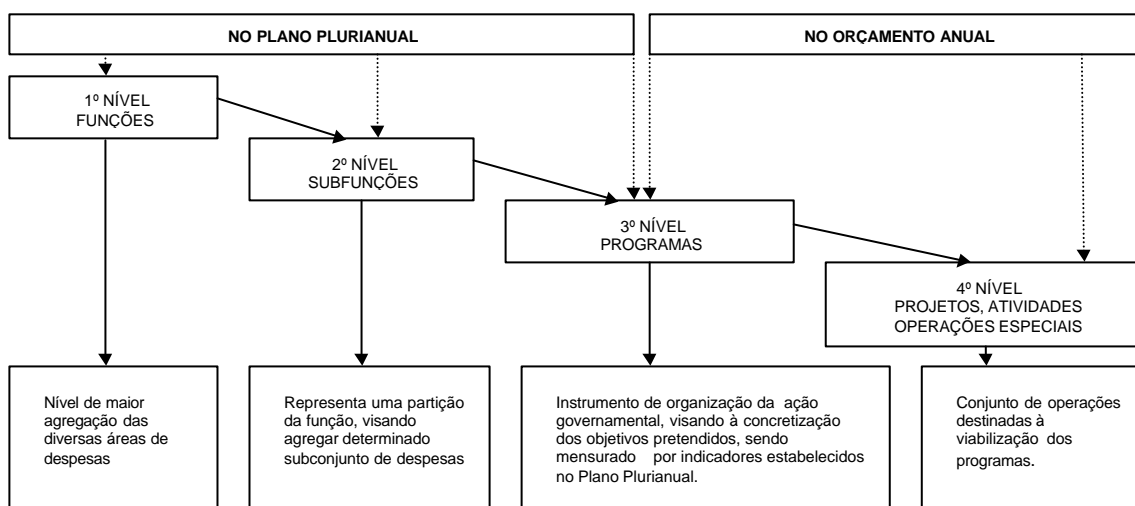
Giacomoni (2002, p. 102) relata sobre a especificidade do programa, com o seguinte comentário:

A principal categoria da nova concepção - o programa, é estruturado visando ao alcance de objetivos concretos pretendidos pela administração pública e constitui-se no elo entre o planejamento de médio prazo e os orçamentos anuais, sendo a categoria básica também na organização do plano plurianual.

E conceitua os elementos componentes do programa, da forma a seguir:

- a) programas – o instrumento de organização da ação governamental, visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) projeto – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações limitados no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do governo;
- c) atividade – um instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação do governo;
- d) operações especiais – as despesas que não contribuem para a manutenção das ações de governo, das quais não resulta um produto, e não geram contraprestação direta sob a forma de bens e serviços.

A figura 16 enfoca o plano plurianual e o orçamento, demonstrando o programa como elo entre as duas ferramentas de gestão governamental.



Fonte: Silva (2003, p. 140).

Figura 16: A classificação funcional e programática – níveis de despesa

Silva (2003, p. 140) argumenta que, de acordo com a figura 16, há um elo entre o Plano Plurianual e o Orçamento Anual:

Em termos de estruturação, o Plano Plurianual termina com o programa e o orçamento anual começa exatamente no programa, conferindo a esses documentos de planejamento e orçamento uma integração desde a origem.

Com tal estrutura, os programas passam a constituir o módulo integrador do processo de planejamento e orçamento, enquanto os

projetos, atividades e operações especiais constituem o instrumento de realização dos programas.

Peres e Gomes (2000, p. 100) comentando sobre a classificação programática acrescentam que “é a última etapa da definição das ações governamentais inseridas na elaboração orçamentária, na sequência ou complementação natural das diretrizes estabelecidas pela classificação funcional.”

Definem os elementos componentes dessa classificação da forma a seguir:

- a) programa – instrumental de definição, organização e concretização dos objetivos e/ou metas governamentais inseridos e mensurados por indicadores estabelecidos no plano plurianual;
- b) plano de ação – conjunto de fatores que concorrem para a materialização dos objetivos definidos pelo programa, compreendendo local, natureza dos gastos, fontes financiadoras, dentre outros, em termos operacionais e de continuidade no tempo – atividade -, ou resultantes de implantação ou expansão de serviços com limitação de tempo de execução que resultem no aprimoramento ou aperfeiçoamento da ação governamental – projeto.

Silva (2003, p. 141) em comentários sobre a classificação da despesa por programas enfatiza que “... os programas deixaram de ter o caráter classificador e cada esfera de governo passa a ter sua própria estrutura de programas a partir do Plano Plurianual.”

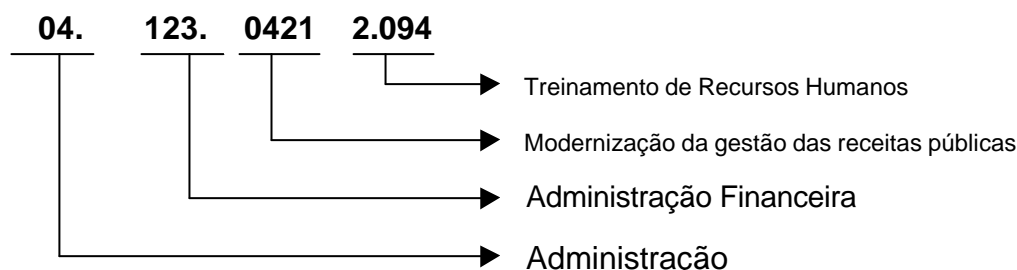
O quadro 5 exemplifica a classificação funcional e programática da Subsecretaria da Receita Pública da Secretaria de Estado da Fazenda:

Quadro 5: A despesa funcional e programática – exemplo de codificação

DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO	CÓDIGO
FUNÇÃO	- ADMINISTRAÇÃO	04
SUBFUNÇÃO	- ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	123
PROGRAMA	- MODERNIZAÇÃO DA GESTÃO DAS RECEITAS PÚBLICAS	0421
Atividade	- Treinamento de recursos humanos	2.094

Fonte: Silva (2003, p. 145)

A figura 17 é um exemplo de estruturação da codificação no orçamento da despesa segundo a classificação funcional e programática:



Fonte: Silva (2003, p. 145).

Figura 17 – A despesa funcional e programática – exemplo de codificação

2.3.8.1.4. A despesa segundo a natureza

Peres e Gomes (2000, p. 105-106) em relação à classificação da despesa orçamentária segunda a natureza, comentam que “é um novo ementário da despesa por categoria econômica que passou a ter uma filosofia de conceitos e estrutura de codificação mais flexível.”

Os autores apresentam no quadro 6 um exemplo dessa composição:

Quadro 6: A despesa por natureza – exemplo de codificação

A DESPESA POR NATUREZA – exemplo de codificação		
CÓDIGO	DESDOBRAMENTO	NATUREZA
3.0.00.00.00.00	DESPESAS CORRENTES	CATEGORIA ECONÔMICA
3.3.00.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	GRUPO DE DESPESA
3.3.90.00.00.00	APLICAÇÕES DIRETAS	MODALIDADE DE APLICAÇÃO
3.3.90.30.00.00	Material de consumo	Elemento de despesa
3.3.90.30.07.00	Materiais de uso didático	Subelemento de despesa
3.3.90.30.70.10	Recursos do tesouro	Fonte de recurso
3.3.90.30.70.80	Recurso de convênio	Fonte de recurso

Fonte: Peres e Gomes (2000, p. 105-106).

Rezende (2001, p. 67/73) apresenta os gastos públicos sob a óptica da natureza do dispêndio:

Costuma-se identificar a despesa econômica por quatro categorias – custeio, investimento, transferências e inversões financeiras. Elas objetivam dimensionar a participação do dispêndio do estado nos principais agregados da análise macroeconômica; Também a distribuição dos gastos por categoria já fica parcialmente determinada pela finalidade da despesa. e depende, assim, da distribuição funcional da despesa.

A análise da composição das despesas, segundo as principais categorias, permite quantificar, de outro ângulo, o atingimento dos

objetivos governamentais de promoção do crescimento econômica e de redistribuição da Renda Nacional.

Giacomoni (2002, p. 105) aborda a despesa segundo a natureza e comenta que essa modalidade de despesa foi inicialmente adotada nos orçamentos da União a partir de 1990, por determinação da Lei de Diretrizes Orçamentárias, contendo em sua estrutura as categorias econômicas, os grupos, a modalidade de aplicação e os elementos, conceituados da forma a seguir:

- a) categorias econômicas – tem o papel de dar indicações sobre os efeitos que o gasto público tem sobre a economia;
- b) grupos – com a finalidade de demonstrar importantes agregados da despesa orçamentária, constituem um conjunto híbrido, pois partes são típicas e parte são elementos responsáveis por parcelas importantes da despesa;
- c) modalidade de aplicação – destinam-se a indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ... , e objetiva, precipuamente, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados;
- d) elementos – com a finalidade de identificar o objeto imediato de cada despesa.

Giacomoni (2002, p. 139) ao comentar sobre a classificação por fontes de recursos aduz que “a Lei nº 4.320/64 não prevê essa classificação, cuja adoção decorre da necessidade de melhor acompanhamento e controle do grande número de vinculações existentes entre receitas e despesas.”

O autor define que a classificação por fontes de recursos é dividida inicialmente em cinco grupos:

- a) recursos do tesouro/exercício corrente – compreende: impostos, as taxas, as contribuições parafiscais, os recursos de operações de créditos, a receita de alienação patrimonial, dentre outras;
- b) recursos de outras fontes – exercício corrente – envolve os vários tipos de receitas própria de fundos e das entidades dotadas de autonomia financeira;
- c) recursos do tesouro – exercícios anteriores;
- d) recursos de outras fontes – exercícios anteriores;
- e) recursos condicionados.

O quadro 7 transcreve um esboço sob a forma de resumo, extraído do Anexo 5 da Lei nº 4.320/64.

Quadro 7: A despesa por natureza – tabela reduzida

A DESPESA POR NATUREZA – tabela reduzida	
TIPO	DESCRIÇÃO
A – CATEGORIAS ECONÔMICAS	3 – Despesas Correntes 4 – Despesas de Capital
B – GRUPOS DE NATUREZA DESPESAS	1 – Pessoal e Encargos Sociais 2 – Juros e Encargos da Dívida ... 6 – Amortização da Dívida
C – MODALIDADES DE APLICAÇÃO	20 – Transferências à União 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal ... 99 – A Definir
D – ELEMENTOS DE DESPESA	01 – Aposentadorias e Reformas 03 – Pensões 99 – A Classificar

Fonte: Silva (2003, p. 146-148).

2.3.8.2. A representação formal da despesa orçamentária

Silva (2000, p. 151) acrescenta que a combinação das despesas classificadas segundo o enfoque institucional, funcional, programático, é a forma de demonstração geral que compõe forma de apresentação da despesa orçamentária, com a denominação de programa de trabalho do Governo. O enfoque econômico, complementado pela fonte de recursos, faz o fechamento da classificação orçamentária, onde o conjunto desses enfoques recebe o nome de crédito orçamentário.

Silva (2003, p. 151) descreve a despesa como fonte de recursos e acentua que a mesma varia conforme a esfera de governo, bem como tem a função de completar o detalhamento legal da despesa pública, compõem-se de cinco grupos:

- a) recursos diretamente arrecadados do tesouro e de outras fontes; – recursos de outras fontes diretamente arrecadados;
- b) operações de crédito;
- c) convênios;
- d) outros de acordo com o nível de governo.

A classificação da despesa sob o enfoque administrativo-legal, tem como referência o orçamento de uma Subsecretaria da Receita Pública. (Ver figura 18)

ENFOQUES	PROGRAMA DE TRABALHO	NATUREZA DA DESPESA	FONTE DE RECURSOS
Código	20.006.04.123.0421.2094	3.1.90.11	XXXX

Fonte: Silva (2003, p. 152).

Figura 18: A despesa administrativa-legal – exemplo de codificação

O quadro 8 apresenta a estrutura da despesa orçamentária classificada sob o enfoque administrativa-legal:

Quadro 8: A despesa administrativa-legal e contábil – exemplo da sua composição

CLASSIFICAÇÃO SOB O ASPECTO ADMINISTRATIVO-LEGAL	COMPREENDE	CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL
INSTITUCIONAL	Órgão – Unidade Orçamentária	PROGRAMA DE TRABALHO
FUNCIONAL E PROGRAMÁTICA	Função, Subfunção – Programa, Projeto/Atividade	
ECONÔMICA	Categoria Econômica Grupo de Natureza da Despesa Modalidade de Aplicação Elemento de Despesa	NATUREZA DA DESPESA
FONTE DE RECURSOS	Origens dos Recursos	FONTE DE RECURSOS

Fonte: Silva (2003, p. 152).

Silva, com base nas informações apresentadas na figura 18, demonstra a seguir a classificação orçamentária da despesa sob o aspecto administrativo-legal. (Ver quadro 9)

Quadro 9: A despesa sob o enfoque administrativo-legal – exemplo de codificação

A despesa sob o enfoque administrativo-legal – exemplo de codificação		
CÓDIGO	DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO
20 006	Órgão Unidade Orçamentária	Secretaria de Estado da Fazenda Subsecretaria da Receita Pública
04 123 0421 2.094	Função Subfunção Programa Atividade	Administração Administração Financeira Modernização da Gestão das Receitas Treinamento de Recursos Humanos
3 1 90 11	Categoria Econômica Grupo de Natureza de Despesas Modalidade de Aplicação Elemento de Despesa	Despesas Correntes Pessoal e Encargos Sociais Aplicações Diretas Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil
00	Fonte de Recursos	Recursos Diretamente Arrecadados

Fonte: Silva (2003, p. 152).

Após as considerações sobre conceito, conteúdo, forma e as características do orçamento público, necessário se torna apresentar, também, as fases ou etapas que percorrem a despesa no transcorrer do ciclo orçamentário.

2.3.8.3. As fases da despesa orçamentária

2.3.8.3.1. Considerações sobre as fases da despesa

Peres e Gomes (2000, p. 78/79) apresentam o orçamento aplicado ao Poder Público com uma composição de quatro elementos: objetivo, despesa, receita e exercício financeiro.

O planejamento governamental e a composição do orçamento, onde foram contemplados os elementos essenciais do orçamento, encerra o contexto do orçamento aplicado na administração pública.

A partir de então, dado ao enfoque do presente trabalho, que pesquisa a aplicação do orçamento em entidades sem finalidade de lucros, mais especificamente as IES, necessário se faz comentar sobre as características da despesa e da receita que são dois elementos que diretamente refletem nos resultados da gestão governamental, priorizada como referencial para a opção de escolha do modelo orçamentária dessas entidades.

Giambiagi (2000, p. 52-54) comenta o gasto público com um enfoque para o tamanho do governo e afirma o seguinte:

Ao compreender as relações entre as demandas sociais e a oferta de serviços públicos; a receita tributária e o gasto público; são aceitáveis as razões para a existência do governo.

É importante ressaltar que o governo não é uma abstração.

É uma entidade que coleta recursos através dos impostos cobrados de uma parte da população, para transferir esses recursos para outra parte da população.

Essas transferências são feitas no cumprimento de funções típicas de governo, ou seja, se o governo não assumir essas funções, ninguém irá fazê-lo – ou irá fazê-lo de modo parcial ou insatisfatório -, por se tratar da oferta de bens públicos.

Entre as funções mais importantes, destacam-se as seguintes: saúde, educação, defesa nacional, policiamento, regulação, justiça e assistencialismo.

Rezende (2001, p. 67/73) apresenta os gastos públicos sob a ótica do agente encarregado da execução do gasto, com o conceito a seguir:

Os gastos podem ser executados diretamente pela organização administrativa do governo a denominada de Administração Direta, ou por intermédio de transferências de recursos para entidades dotadas de personalidade jurídica própria e organizadas sob a forma de Autarquias, Fundações, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista. Sob esta óptica tanto a Administração Direta ou Indireta, ao executar diretamente os gastos, propicia uma classificação mais correta desses gastos. Porém quanto é terceirizado, os mesmos são apresentados pelo montante como serviços contratados, modificando, assim, o resultado dos gastos.

Silva (2003, p. 132-134) define a despesa efetuada pelo Estado como “todos os desembolsos em atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, em virtude de leis.”

Classifica a despesa identificando os seguintes aspectos: “natureza; competência político-institucional; afetação patrimonial; e regularidade.”

- a) quanto à natureza – orçamentária, que é a aplicação de recursos públicos na realização dos gastos necessários à manutenção e expansão dos serviços públicos; extra-orçamentária, que constitui uma saída financeira ou dispêndio extraorçamentário;
- b) quanto à competência político-institucional – de responsabilidade atribuídas às esferas federal, estadual ou municipal;
- c) quanto à afetação patrimonial – despesas efetivas, que é o conjunto de despesas que contribuem para o decréscimo do patrimônio líquido do estado; despesas por mutações, que são as despesas que em nada diminuem o patrimônio líquido do estado;
- d) quanto à regularidade – ordinárias, gastas na manutenção dos serviços públicos; extraordinárias, que são despesas esporádicas e ocasionais.

2.3.8.3.2. Os elementos componentes das fases da despesa

Giacomoni (2002, p. 260-268) divide as fases da despesa orçamentárias em duas fases distintas:

- a) a primeira compreendendo o período anterior a execução orçamentária propriamente dita;
- b) e a segunda, durante a sua execução.

O autor durante a fase anterior à execução do orçamento, descreve as seguintes etapas a serem cumpridas:

- a) detalhamento do orçamento ou orçamento analítico – a administração com base nos limites da lei orçamentária, aprovará os quadros com maior discriminação na classificação da despesa e/ou da receita; juntando-se a discriminação constante da lei orçamentária com aquela do orçamento analítico, tem-se o grau de especialização das contas julgado necessário por todos os participantes do processo de elaboração, aprovação, execução, controle e avaliação das receitas e despesas públicas;
- b) registro dos créditos e dotações – ... como providências preliminares são preparados registros, em âmbito analítico, que possibilitam a classificação e o lançamento de cada despesa nos títulos orçamentários apropriados; em seguida, procede o registro dos créditos orçamentários e respectivas dotações de forma a possibilitar o acompanhamento da evolução dos saldos das dotações e, assim, da própria programação do orçamento;
- c) programação de desembolso – ... para que as despesas possam ser efetivamente realizadas, é necessário que os recursos financeiros estejam disponíveis no momento devido para quitar a obrigação; ... o administrador deve precaver-se, programando a realização dos gastos de forma harmonizada com o comportamento do fluxo de entrada dos recursos.

O autor descreve as etapas a serem cumpridas para o período em que o orçamento entra em vigência, como as seguintes:

- a) licitação - a realização das despesas no âmbito da administração pública, particularmente com aquisição de bens e a contratação de serviços e obras, depende do cumprimento das regras da licitação;
- b) empenho – ato emanado de autoridade competente que cria para o estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição;
- c) liquidação – consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tomando-se por base os títulos e documentos comprovantes do respectivo crédito;
- d) pagamento – constitui-se em despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga.

Peres e Gomes (2000, p. 176-181) apresentam como fases da despesa as seguintes etapas a serem percorridas:

- a) autorização – delegação parlamentar mediante a aprovação do orçamento ou a abertura de créditos adicionais para a autoridade ordenadora da despesa assumir compromissos de ordem financeira em nome do Estado;
- b) programação – distribuição das despesas dentro do período de forma a satisfazerem as necessidades mensais da repartição até o final do período;
- c) empenho – comprometimento da parcela do orçamento com um determinado gasto público, ou seja, um valor destacado do orçamento em favor de uma pessoa física ou jurídica, a título de garantia de pagamento futuro;
- d) liquidação – verificação se a despesa está em condições de ser paga;
- e) pagamento – entrega do numerário ao credor ou beneficiário, mediante termo de recibo ou quitação da conta apresentada.

Os autores consideram a fase da licitação como “um conjunto de procedimentos administrativos com a finalidade de procurar e escolher as melhores condições de fornecimento para o Estado.”

Silva (2003, p. 153-159) comenta que a “administração de créditos corresponde em sentido amplo, à própria realização da despesa e, em sentido explícito, à competência de baixar o Quadro de Detalhamento da Despesa.”

Relaciona o estágio da despesa com a composição formada pelas seguintes etapas:

- a) fixação – estágio composto da organização das estimativas, conversão da proposta em orçamento público e programação das despesas;
- b) empenho – ato emanado da autoridade competente que cria para o estado uma obrigação de pagamento ... ; o empenho é prévio e precede à realização da despesa e tem de respeitar o limite do crédito orçamentário;
- c) liquidação – ato do órgão competente que, após o exame da documentação, torna, em princípio, líquido e certo o direito do credor contra a fazenda pública;
- d) pagamento – é o ato pelo qual a Fazenda Pública satisfaz o credor e extingue a obrigação.

Silva (2003, p. 153-159) insere na fase do empenho como uma subdivisão dessa etapa, os seguintes elementos:

- a) licitação ou dispensa – precede ao empenho da despesa e tem por objetivo verificar, entre vários fornecedores, quem oferece condições mais vantajosas à administração;

- b) autorização – constitui a decisão, manifestação ou despacho do Ordenador, isto é, a permissão dada pela autoridade competente para a realização da despesa;
- c) formalização – corresponde à dedução do valor da despesa feita no saldo disponível da dotação, e é comprovada pela emissão das Notas de Empenho que em determinadas situações previstas na legislação específica poderá ser dispensado; é atribuída aos servidores ou órgãos executivos que emitem as Notas de Empenho e aos órgãos de contabilidade pelo registro e contabilização lhe dão validade.

O quadro 10 demonstra as modalidades de licitação com divulgação e prazos a serem observados.

Quadro 10: As modalidades de licitação

MODALIDADE	DIVULGAÇÃO	PRAZO
Concorrência	- Publicação do edital, no mínimo uma vez no Diário Oficial e jornal de grande circulação, podendo-se utilizar de outros meios	30 dias
Tomada de Preços		10 dias
Convite	- Convocação por escrito com fixação do instrumento convocatório em local apropriado.	5 dias
Concurso	- Edital publicado na imprensa	45 dias
Leilão	- Conforme limites e valores estabelecidos	15 dias
Pregão	- Dependendo do valor: Diário Oficial, meio eletrônico, jornal, etc.	Não inferior a 8 dias úteis

Fonte: Silva (2003, p. 156).

Giacomoni (2002, p. 264-265) no que se refere ao dispositivo da Lei nº 8.666/93, que estabelece as normas gerais sobre licitações, apresenta cinco modalidades:

- a) concorrência – modalidade entre os interessados que, na fase inicial de habilitação preliminar, comprovem possuir os requisitos mínimos de qualificação exigidos no edital para execução de seu objeto;
- b) tomada de preços – modalidade de licitação entre os interessados devidamente cadastrados ou que atenderam a todas as condições exigidas para cadastramentos até o terceiro dia anterior à data de recebimento das propostas, observada a necessária qualificação;
- c) convite – modalidade de licitação entre interessados no ramo pertinente ao seu objetivo, cadastrados ou não, escolhidos e convidados em número mínimo de três pela unidade administrativa, a qual afixará, em local apropriado, cópia do instrumento convocatório e o estenderá aos demais cadastrados na correspondente especialidade que manifestarem seu interesse com antecedência de até 24 horas da apresentação das propostas;
- d) concurso – modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a escolha de trabalho técnico, científico ou artístico mediante a instituição de prêmios ou remunerações aos vencedores;
- e) leilão – modalidade de licitação entre quaisquer interessados para a venda de bens móveis inservíveis para a Administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados, ou para a

alienação de bens imóveis, a quem oferecer maior lance, igual ou superior ao valor da avaliação.

Silva (2003, p. 156) relata que “a legislação que rege a matéria estabelece seis modalidades de licitação: concorrência, tomada de preços, convite, concurso, leilão e pregão.”

Ele conceitua pregão como “modalidade cuja característica é a seleção do vencedor mediante propostas e lances em sessão pública.”

Giacomoni (2002, p. 267-268) menciona que “o empenho é o principal instrumento com que conta a administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos.”

Acrescenta ainda que “empenhar a despesa significa enquadrá-la no crédito orçamentário apropriado e deduzi-la do saldo da dotação do referido crédito, sendo que existem três modalidades de empenho:”

- a) empenho ordinário – quando o valor exato da despesa é conhecido e cujo pagamento se dá de uma só vez;
- b) empenho global – aplica-se no caso de despesas que, devidamente empenhadas, são pagas de forma parcelada;
- c) empenho por estimativa – é utilizado quando não se pode determinar previamente o montante exato da despesa.

Após as considerações sobre os gastos e as etapas da despesa pública, demonstra-se as formas ou modelos de apresentação na peça orçamentária, destes itens componentes do orçamento público brasileiro.

2.3.8.4. Os demonstrativos da despesa orçamentária

O orçamento aplicado às entidades governamentais tem suas receitas e despesas convencionadas em tabelas denominadas de anexos.

As suas formas de apresentações estão previstas em tabelas demonstrativas de receitas e despesas previstas na Lei Nº 4.320/64, renovadas periodicamente de acordo com a evolução do planejamento governamental.

O artigo 101 da Lei nº 4.320/64 que relaciona os quadros a serem demonstrados no fluxo orçamentário, tanto das previsões como das realizações, denominados de anexos da Lei Orçamentária.

A seguir, são relacionados os anexos da despesa:

- a) anexo 2 (parte a) – demonstração da especificação da despesa por órgão e unidade orçamentária e por natureza da despesa;
- b) anexo 4 – despesa orçamentária, discriminação por categorias econômicas;
- c) anexo 5 – despesa orçamentária, discriminação por funções e subfunções de governo;
- d) anexo 6 – despesa por programa de trabalho;
- e) anexo 7 – despesa por função, programa e subprogramas, projetos e atividades;
- f) anexo 8 – despesa por funções, programas e subprogramas, conforme o vínculo com os recursos;
- g) anexo 9 – despesa por órgãos e funções;
- h) anexo 11 – comparativo da despesa autorizada com a realizada.

A tabela da Especificação da Despesa é demonstrada por Órgão e Unidade Orçamentária, por Programa de Trabalho e, por Natureza da Despesa, conforme o quadro 11.

Quadro 11: A despesa – especificação da despesa

<p>DESPESA – ESPECIFICAÇÃO DA DESPESA – Tabela modelo</p> <p>Anexo 2 da Lei 4.320/64</p>				
ÓRGÃO:				
UNIDADE ORÇAMENTÁRIA:				
PROGRAMA DE TRABALHO				
Código	Especificação	Desdobramento	Elemento	Categoria Econômica
TOTAL				

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela da Despesa Orçamentária, retrata o elenco de despesas que serão aplicadas nas projeções orçamentárias e conseqüentemente em suas realizações, sendo enfocada por categorias e subcategorias econômicas, conforme o quadro 12.

Quadro 12: A despesa orçamentária

DESPESA ORÇAMENTÁRIA – Tabela reduzida Anexo 4 da Lei nº 4.320/64	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
3.0.0.0	DESPESAS CORRENTES
3.1.0.0	DESPESAS DE CUSTEIO
3.1.1.0	Pessoal
3.1.1.1	Pessoal Civil
3.1.1.2	Pessoal Militar
3.1.1.3	Obrigações Patronais
...
...
3.2.9.2	Despesas de Exercícios Anteriores
4.0.0.0	DESPESAS DE CAPITAL
4.1.0.0	INVESTIMENTOS
4.1.1.0	Obras e Instalações
...
4.1.9.0	Diversos Investimentos
4.1.9.1	Sentenças Judiciais
4.1.9.2	Despesas de Exercícios Anteriores
...
...
4.5.9.0	Regime de Execução Especial

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela por Funções e Subfunções de Governo, que retrata o elenco de despesas a serem aplicadas nas projeções e realizações do orçamento objetivando demonstrar a despesas pelos seus objetivos de longo prazo, conforme o quadro 13.

Quadro 13: As funções e subfunções de governo

FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DE GOVERNO – Tabela reduzida Anexo 5 da Lei nº 4.320/64	
FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 - Legislativa	031 – Ação Legislativa 032 – Controle Externo
...
...
28 – Encargos Especiais	841 – Refinanciamentos da Dívida Interna 846 – Outros Encargos Especiais

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela da Despesa por Órgão e Unidade Orçamentária e, Programa de Trabalho, que possibilita visualizar o orçamento pelos seus gastos sob o enfoque institucional e programático.

Esse anexo oferece o detalhamento pelas áreas administrativas e pelos objetivos a serem alcançados em curto prazo, tanto por operacionalização – atividades –, ou por desenvolvimento – projetos, conforme o quadro 14.

Quadro 14: A despesa por órgão e unidade orçamentária e, por programa de trabalho

Despesa por órgão e unidade orçamentária e, programa de trabalho – Tabela modelo Anexo 6 da Lei 4.320/64				
ORGAO:				
UNIDADE ORÇAMENTÁRIA:				
PROGRAMA DE TRABALHO				
Código	Especificação	Projetos - \$	Atividades - \$	Total - \$
TOTAL				

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela da Despesa por Programa de Trabalho do Governo, possibilita visualizar o orçamento focado pelos objetivos programados a curto, médio e longo prazos, consistindo em funções, programas e subprogramas por projetos e atividades, conforme o quadro 15.

Quadro 15: A despesa por funções, programas e subprogramas e, por projetos e atividades

PROGRAMA DE TRABALHO DO GOVERNO – Tabela modelo Anexo 7 da Lei nº 4.320/64				
DEMONSTRATIVO DE FUNÇÕES, PROGRAMAS E SUBPROGRAMAS POR PROJETOS E ATIVIDADES				
Código	Especificação	Projetos - \$	Atividades - \$	Total - \$
Função: Programa: Subprograma Projeto/Atividade				
TOTAL				

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela do Demonstrativo da Despesa por Funções, Programas e Subprogramas Conforme o Vínculo com os Recursos, que possibilita demonstrar os recursos alocados no orçamento e sua efetiva aplicação nos objetivos da organização a curto, médio e longo prazos, conforme o quadro 16.

Quadro 16: A despesa por funções, programas e subprogramas conforme o vínculo com os recursos

A DESPESA POR FUNÇÕES, PROGRAMAS E SUBPROGRAMAS CONFORME O VÍNCULO COM OS RECURSOS – Tabela modelo Anexo 8 da Lei nº 4.320/64				
Código	Especificação	Ordinário - \$	Vinculado - \$	Total - \$
Função: Programa: Subprograma Fonte de Recursos				
TOTAL				

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela do Demonstrativo da Despesa por Órgãos e Funções, que possibilita analisar os gastos institucionais com percentual de participação no “bolo” arrecadado e por objetivos programados a longo prazo, conforme o quadro 17.

Quadro 17: A despesa por órgãos e funções

DEMONSTRATIVO DA DESPESA POR ÓRGÃOS E FUNÇÕES – Tabela modelo Anexo 9 da Lei 4.320/64						
ÓRGÃOS	FUNÇÕES - \$					
	Legislativa	Judiciária	Administração	Planejamento	Agricultura	Comunicações
Órgão “a” Órgão “b” Órgão “z”						
TOTAL						

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela do comparativo de despesa autorizada com a realizada, que possibilita avaliar o desempenho das autorizações e realizações da despesa orçamentária durante o período de sua execução, conforme o quadro 18.

Quadro 18: O comparativo da despesa autorizada com a realizada

COMPARATIVO DA DESPESA AUTORIZADA COM A REALIZADA – Tabela modelo Anexo 11 da Lei nº 4.320/64					
TÍTULOS	AUTORIZADA - \$			REALIZADA - \$	DIFERENÇAS - \$
	Créditos		Total		
	Orçamentários e Suplementares	Especiais e Extraordinários			
Órgão “A” (Pelas Categorias Econômicas)					
... ..					
... ..					
Soma					
Órgão “B”					
... ..					
... ..					
Soma					
TOTAL					

Fonte: Lei nº 4.320/64.

Peres et all (2000, p. 9) esclarece que o Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada por Programas de Ação, Elementos ou Subelementos de Despesa e por Fontes de Recursos, demonstra a despesa autorizada em confronto com a despesa realizada e o saldo residual dessa movimentação. Eles descrevem a despesa autorizada demonstrando o orçamento e alterações que se desdobram no saldo inicial, as reduções e suplementações conjugado com os créditos especiais e extraordinários. A despesa realizada tem o seu montante desdobrado em despesas pagas e a pagar, esta, constituirá o resíduo financeiro a ser inscrito nas obrigações financeiras de final de exercício – o restos a pagar, conforme o quadro 19.

Quadro 19: Comparativo da despesa autorizada com a realizada por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos

Comparativo da despesa autorizada com a realizada por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos - Tabela Modelo "Anexo 1. B"										
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	DESPESA AUTORIZADA				DESPESA REALIZADA				SALDO
		Orçamento e Alterações			Créditos Especiais e Extraordinários	Total	Paga	A pagar	Total	
		Inicial	Reduções	Suplementações						
XX.XXX.XXXX.XXXXXX XX.XX.XX (XX)	PROJETO/ATIVIDADE Elementos/Subelementos de Despesa e Fontes de Recursos									
... .. XX.XXX.XXXX.XXXXXX XX.XX.XX (XX)	PROJETO/ATIVIDADE Elementos/Subelementos de Despesa e Fontes de Recursos									
TOTAIS										

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

Peres et all (2000, p. 9) apresenta uma tabela denominado de Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada por Categorias Econômicas, Grupos

de Despesa Segundo os Elementos ou Subelementos de Despesa, que é um comparativo onde demonstra a despesa autorizada em confronto com a despesa realizada e o saldo residual dessa movimentação.

A despesa autorizada demonstra, segundo eles, o orçamento e alterações que se desdobram no saldo inicial, as reduções e suplementações conjugado com os créditos especiais e extraordinários, perfazendo o montante do orçamento reajustado. A despesa realizada tem o seu montante desdobrado em despesas pagas e a pagar, esta, constituirá o resíduo financeiro a ser inscrito nas obrigações financeiras de final de exercício – o restos a pagar, conforme o quadro 20.

Quadro 20: Comparativo da despesa autorizada com a realizada por categorias econômicas, grupos de despesa segundo os elementos ou subelementos de despesa

Comparativo da despesa autorizada com a realizada por categorias econômicas, grupos de despesa segundo os elementos ou subelementos de despesa – Tabela modelo "Anexo 1.C"										
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	DESPESA AUTORIZADA					DESPESA REALIZADA			SALDO
		Orçamento e Alterações			Créditos Especiais e Extra-ordinários	Total	Paga	A pagar	Total	
		Inicial	Redu-ções	Suplementações						
X X.X X.X.XX X.X.XX.XX (XX)	Categoria Econômica Grupo de Despesa Modalidade de Aplicação Elemento e Subelemento de Despesa									
TOTAIS										

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

Peres et all (2000, p. 10) apresentam a tabela denominado de Demonstrativo da Despesa Realizada Segundo as Classificações Funcional, Programática, Econômica e Fontes de Recursos, que é um enfoque da despesa que possibilita visualizar os gastos por função, subfunção e programa, destacando os montantes por plano de ação, as categorias econômicas e, ainda, as fontes de recursos, conforme o quadro 21.

Dentre os elementos já estudados que compõem o orçamento público, a receita passa a ser o destaque do tópico a seguir, sendo vista segundo o enfoque econômico e o papel no orçamento de fonte financiadora da gestão governamental.

Quadro 21: Demonstrativo da despesa realizada segundo as classificações funcional, programática, econômica e fontes de recursos

Comparativo da despesa autorizada com a realizada segundo as classificações , funcional, programática, econômica e fontes de recursos - Tabela Modelo "Anexo 1.D"								
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	A – PLANOS DE AÇÃO		B – CATEGORIAS ECONÔMICAS		C – FONTES DE RECURSOS		TOTAL
		Projetos	Atividades	Correntes	Capital	Ordinário	Vinculado	(A=B=C)
XX	FUNÇÃO							
X.X.XXX	SUBFUNÇÃO							
X.X.XXX.XXXX	Programa							
X.X.XXX.XXXX	Programa							
...							
...							
XX	FUNÇÃO							
X.X.XXX	SUBFUNÇÃO							
X.X.XXX.XXXX	Programa							
X.X.XXX.XXXX	Programa							
TOTAIS								

Fonte: Peres et all (2000, p. 10).

2.3.9. A receita no orçamento público brasileiro

2.3.9.1. Considerações sobre a receita no orçamento público

A Lei 4.320/64 em seu art. 11 classifica a receita em categorias econômicas denominadas de corrente e de capital, conceituando em seus parágrafos o seguinte:

1º são receitas correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em despesas correntes.

§ 2º são receitas de capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em despesas de capital, e, ainda, o **superávit** do orçamento corrente.

Rezende (2001, p. 151-153) classifica as receitas orçamentárias públicas sob três óticas principais:

- a) da captação dos recursos;
- b) o da origem dos recursos; e
- c) o do orçamento a que estão vinculadas.

Ele descreve essas óticas da forma a seguir:

- a) do ponto de vista da captação, as receitas são consideradas próprias quando arrecadadas pelas mesmas entidades encarregadas de sua aplicação ou de transferências quando provenientes do repasse de recursos captados por outras instituições;
- b) quanto à origem dos recursos, a classificação adotada no Brasil estabelece seis principais categorias de receitas – tributária, de contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária e de serviços;
- c) quanto ao orçamento a que estão vinculadas, há as receitas do orçamento da seguridade social e as receitas do orçamento fiscal.

Silva (2003, p. 103/113) argumenta que a receita orçamentária “corresponde à arrecadação de recursos financeiros autorizados pela lei orçamentária e que serão aplicados na realização dos gastos públicos.”

Ele apresenta, da mesma forma, a receita classificada no orçamento em duas categorias:

- a) receitas correntes – recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinado a atender despesas classificáveis em despesas correntes;
- b) receitas de capital – recursos decorrentes de recebimento de outras pessoas de direito público ou privado, destinadas a atender despesas classificáveis em despesas de capital.

Aduz ainda que a estrutura da receita orçamentária obedece ao disposto na Lei nº 4.320/64 e complementarmente à própria lei orçamentária anual.

Silva (2003, p. 110-111) apresenta um esboço sob a forma de resumo, extraído da Lei nº 4.320/64 denominado de A Receita Orçamentária, conforme o quadro 22.

Quadro 22: A receita orçamentária classificada até o 3º nível

RECEITA ORÇAMENTÁRIA – tabela reduzida Classificada até o terceiro nível de desdobramento	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
1000.00.00	Receitas Correntes
1100.00.00	Receita Tributária
1200.00.00	Receita de Contribuições
1300.00.00	Receita Patrimonial
1310.00.00	Receitas Imobiliárias
.....
1990.00.00	Receitas Diversas
2000.00.00	Receitas de Capital
2100.00.00	Operações de Créditos
2110.00.00	Operações de Crédito Internas
2120.00.00	Operações de Crédito Externas
.....
2590.00.00	Outras Receitas

Fonte: Silva (2003, p. 110/111).

2.3.9.2. As fases da receita no orçamento público

Giacomoni (2002, p. 272-278) no tocante as fases da receita orçamentária comenta:

À exceção de operações de crédito por antecipação de receita, de emissões de papel-moeda e de outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiro, todas as receitas, inclusive as de operações de créditos autorizadas em lei, constarão da lei orçamentária anual.

Afirma Giacomoni (2002, p. 272-278) que “considerando que a maior parte da receita orçamentária é oriunda da cobrança de tributos e contribuições, que dispõem de legislação específica, em geral admite-se a existência de três estágios:”

- lançamento – a autoridade administrativa deve proceder ao lançamento do crédito tributário, entendido como o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo, e propõe, se for o caso, a aplicação da penalidade cabível;
- arrecadação – ação de por em recato, em guarda, é a ação de por em custódia e segurança, e por extensão cobrar, receber, tomar posse; é por meio da arrecadação que o contribuinte – sujeito passivo – quita (paga) suas obrigações junto ao estado;
- recolhimento – entrega dos valores arrecadados aos cofres públicos (tesouro).

Ele, no tocante ao estágio da receita denominado de lançamento, argumenta que são três as modalidades:

- a) por declaração – ocorre quando o sujeito passivo, ou terceiro, presta à autoridade administrativa informações indispensáveis à efetivação do lançamento;
- b) de ofício – é efetuado pela administração sem a participação do contribuinte;
- c) por homologação ou autolancamento – é realizado pelo sujeito passivo, que antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Giacomoni (2002, p. 272-278) na mesma direção, registra que o estágio da receita denominado de arrecadação ocorre de forma direta e indireta:

- a) arrecadação direta – quando realizada por repartição administrativa do Estado – coletorias, recebedorias, tesourarias – ou por agência bancária credenciada;
- b) arrecadação indireta – ocorre quando entidades depositárias – empregados, bancos e outros – retêm valores dos contribuintes, providenciando, posteriormente, o recolhimento.

Peres e Gomes, (2000, p. 150-152) neste sentido, argumentam que “fases da receita são as etapas ou estágios por que passam a receita no ciclo orçamentário.”

Os autores relacionam as fases seguintes:

- a) previsão – representa a expectativa de realização das receitas estimadas na fase da elaboração do orçamento;
- b) lançamento – procedimento administrativo em que a autoridade competente adota parâmetros, como alíquota, base de cálculos e outros definidos em leis, regulamentos, ou ainda, em contratos;
- c) arrecadação – caracterizada pelo recebimento do crédito público, devido pelo contribuinte, por meio dos agentes arrecadadores oficiais – repartições públicas – ou dos autorizados – bancos credenciados, correios, agências lotéricas e outros;
- d) recolhimento – repasse do numerário recebido dos contribuintes, pelos agentes arrecadadores, ao tesouro.

Após as considerações sobre a receita orçamentária, será tratada a parte que se refere a sua forma de apresentação nas prestações de contas, exigidas pelos órgãos fiscalizadores da administração pública, daquelas pessoas físicas ou jurídicas que, de alguma forma, são detentores de bem ou valores pertencentes à organização estatal.

2.3.9.3. Os demonstrativos da receita orçamentária

O orçamento aplicado às entidades governamentais é regulamentado pela Lei Nº 4.320/64. Suas receitas são convencionadas em tabelas denominadas de anexos

O artigo 101 da Lei nº 4.320/64 relaciona os quadros a serem demonstrados no fluxo orçamentário, tanto das previsões como das realizações, denominados de anexos, sendo àqueles que se referem às receitas, relacionados a seguir:

- a) anexo 2 (parte “b”) – receita – especificação da receita por categorias econômicas;
- b) anexo 3 – receita orçamentária – discriminação das receitas dos estados, distrito federal e municípios;
- c) anexo 10 – comparativo da receita orçada com a arrecadada.

A tabela de especificação da Receita por Categoria Econômica e Elemento é demonstrada conforme o quadros 23.

Quadro 23: A receita – especificação da receita

RECEITA – ESPECIFICAÇÃO DA RECEITA – Tabela modelo Anexo 2 da Lei 4.320/64				
RECEITA				
Código	Especificação	Desdobramento	Elemento	Categoria Econômica
TOTAL				

Fonte: Lei nº 4.320/64.

A tabela da Discriminação das Receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios que retrata o elenco de receitas que serão aplicadas nas projeções orçamentárias e conseqüentemente em suas arrecadações está demonstrada conforme o quadro 24.

A tabela do Comparativo da Receita Orçada com a Arrecadada, que possibilita avaliar o desempenho das estimativas e realizações da receita orçamentária durante o período de sua realização está demonstrada conforme o quadro 25.

Quadro 24: A receita orçamentária

RECEITA ORÇAMENTÁRIA – Tabela reduzida Anexo 3 da Lei nº 4.320/64	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
1000.00.00	RECEITAS CORRENTES
1100.00.00	RECEITA TRIBUTÁRIA
1110.00.00	IMPOSTOS
1111.00.00	Impostos sobre o Comércio Exterior
1111.01.00	Imposto sobre a Importação
1111.02.00	Imposto sobre a Exportação
...
1990.00.00	RECEITAS DIVERSAS
2000.00.00	RECEITAS DE CAPITAL
2100.00.00	OPERAÇÕES DE CRÉDITO
2110.00.00	OPERAÇÕES INTERNAS
2120.00.00	OPERAÇÕES EXTERNAS
...
2590.00.00	OUTRAS RECEITAS

Fonte: Lei nº 4.320/64.

Quadro 25: O comparativo da receita orçada com a arrecadada

COMPARATIVO DA RECEITA ORÇADA COM A REALIZADA – Tabela modelo Anexo 10 da Lei nº 4.320/64				
Títulos	Orçada - \$	Arrecadada - \$	Diferença \$	
			Para mais - \$	Para menos - \$
RECEITAS CORRENTES				
Receita Tributária				
Impostos				
... ..				
Taxas				
... ..				
Contribuição de Melhoria				
Soma				
Receita Patrimonial				
... ..				
Soma				
... ..				
Soma das Receitas Correntes				
RECEITAS DE CAPITAL				
... ..				
Soma das Receitas de Capital				
TOTAL				

Fonte: Lei nº 4.320/64.

Peres et al (2000, p. 8) apresentam o Comparativo da Receita Orçada com a Realizada, que é um enfoque da receita por categorias econômicas onde se faz o confronto das estimativas e realizações dos recursos públicos no orçamento. A tabela comparativa da receita orçada com a realizada, expressa a receita realizada com desdobramento na efetiva arrecadação e as receitas diferidas para o próximo exercício, conforme o quadro 26.

Quadro 26: O comparativo da receita orçada com a realizada

COMPARATIVO DA RECEITA ORÇADA COM A REALIZADA						
Tabela modelo “Anexo 1.A”						
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	ORÇADA	REALIZADA			DIFERENÇA
			ARRECADADA	RECURSOS A RECEBER	TOTAL	
1000.00.00	Receitas Correntes					
	Especificar					
	Soma					
2000.00.00	Receitas de Capital					
	Especificar					
	Soma					
	Total dos Recursos Ordinários					
1000.00.00	Receitas Correntes					
	Especificar					
	Soma					
2000.00.00	Receitas de Capital					
	Especificar					
	Soma					
	Total dos Recursos Vinculados					
TOTAL						

Fonte: Peres et all (2000, p. 8).

2.3.10. Os demonstrativos da receita e despesa orçamentária

O orçamento aplicado às entidades governamentais tem os elementos de receitas e despesas convencionados em tabelas denominadas de anexos, com forma de apresentações próprias e previstas na Lei Nº 4.320/64.

O artigo 101 da Lei nº 4.320/64 relaciona a tabela denominada de comparativos entre os elementos de receitas e despesas, a serem demonstrados no fluxo orçamentário, tanto das previsões como das realizações denominados de anexos, relacionados a seguir:

- a) anexo 1 – demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas;
- b) anexo 12 – balanço orçamentário.

A tabela comparativa denominada de Demonstração da Receita e Despesa segundo as Categorias Econômicas, onde são confrontadas as receitas e despesas segundo essas categorias, possibilita a avaliação dos resultados com superávits ou déficits correntes e de capital. Os resultados de superávits ou déficits correntes contribuem para os aumentos ou diminuições efetivos do patrimônio, enquanto os de capital alteram a composição desse patrimônio. (Ver o quadro 27)

Quadro 27: A demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas

Demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas Anexo 1 da Lei nº 4.320/64 – Tabela modelo					
RECEITA	\$	\$	DESPESA	\$	\$
RECEITAS CORRENTES			DESPESAS CORRENTES		
Receita Tributária	\$		Despesas de Custeio	\$	
... ..	...		Transferências Correntes	\$	\$
Outras Receitas Correntes	\$	\$			
Déficit do Orçamento Corrente (se houver)		\$	Superávit do Orçamento Corrente (se houver)		\$
Total		\$	Total		\$
Superávit do orçamento corrente (se houver)		\$	Déficit do Orçamento corrente (se houver)		\$
RECEITAS DE CAPITAL			DESPESAS DE CAPITAL		
Operações de Crédito	\$		Investimentos	\$	
...	
Outras Receitas de Capital	\$	\$	Transferências de Capital	\$	\$
Total		\$	Total		\$
Déficit da Execução Orçamentária (se houver)		\$	Superávit da Execução Orçamentária (se houver)		\$
Total		\$	Total		\$

Demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas Anexo 1 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – Tabela modelo			
RESUMO			
Receitas Correntes	\$	Despesas Correntes	\$
Receitas de Capital	\$	Despesas de Capital	\$
Soma	\$	Soma	\$
Déficit da Execução Orçamentária	\$	Reserva de Contingência (*)	\$
		Superávit da Execução Orçamentária (**)	\$
Total	\$	Total	\$

Fonte: Lei nº 4.320/64.

Pode-se constatar que o denominado de Balanço Orçamentário, possibilita avaliar os desempenhos das estimativas e realizações da receita e das autorizações e realizações da despesa.

Esse demonstrativo viabiliza, ainda, a comparação entre as estimativas e autorizações e, as realizações de receita e de despesa, possibilitando medir o impacto no patrimônio líquido desse fluxo de entrada e saída de recursos decorrentes da execução do orçamento, conforme o quadro 28.

São esses anexos mais comuns na utilização do controle do orçamento, sendo, portanto, a base dos relatórios de gestão orçamentária por parte dos responsáveis por bens ou dinheiro públicos.

Após as considerações sobre o Orçamento Público, seu conceito, elementos, características, composição, pode-se verificar a sua complexidade em termos de normas regulamentadoras que abrangem todas as suas etapas,

ou seja, desde o planejamento, sua concepção e execução, controle, até o seu próprio replanejamento.

Quadro 28: O balanço orçamentário

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO							
Anexo 12 da Lei nº 4.320/64 – Tabela modelo							
Receita				Despesa			
Títulos	Previsão \$	Execução \$	Diferenças \$	Títulos	Fixação \$	Execução \$	Diferenças \$
RECEITAS CORRENTES				CRÉDITOS ORÇAMENTÁRIOS E SUPLEMENTARES			
Receita Tributária				CRÉDITOS ESPECIAIS			
Receita Patrimonial				CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS			
Receita Industrial							
Transferências Correntes							
Receitas Diversas							
RECEITAS DE CAPITAL							
Soma				Soma			
DÉFICITS				SUPERÁVITS			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Atlas (2000, p. 70).

Em função de suas características, da objetividade de sua utilização e do seu papel exercido na gestão estratégica é que o Orçamento Público se apresenta com mais afinidade para as organizações sem finalidade de lucros, utilizando como ferramenta de controle estratégico, no que couber, para que elas possam exercer, também, de forma eficiente e eficaz as suas gestões.

Para as entidades que têm como objetivo a prestação de serviços sociais ou coletivos e mesmo de natureza filantrópica ou assistencial, o Orçamento Público é a base para que o seu patrimônio seja controlado através da contabilidade, que, no caso, deverá ser desenvolvida na forma de uma contabilidade denominada de orçamentária.

O orçamento é uma peça de controle da gestão estratégica, sendo essencial para as organizações do Estado e o terceiro setor, onde também funciona como instrumento de materialização do planejamento, controle e reavaliação das ações desenvolvidas por estes dois segmentos, inclusive como fonte de indicação dos gastos e recursos necessários para a sua consecução.

A partir dessas considerações, o próximo tópico deste trabalho vai expor o assunto da contabilidade como instrumento de controle da gestão estratégica, complementando a idéia de aplicação do orçamento em instituições que se

enquadram no contexto daquelas sem finalidades de lucros, enfocando as Instituições de Ensino Superior –IES.

2.4. A CONTABILIDADE NAS INSTITUIÇÕES

2.4.1. Considerações sobre a contabilidade

Peres (2003, p. 33) escreve que às primeiras instituições comerciais ao se organizarem, deram surgimento as primeiras companhias de comércio exterior com a subscrição de cotas de capital por várias pessoas e também realizando operações a crédito.

O autor assevera que “daí perceberam a necessidade de melhorar o controle de suas operações, o que foi feito pela contabilidade, que passou a desempenhar bem esta função.”

Na mesma direção, registra ele que a contabilidade passou a funcionar como instrumento de controle de gestão.

A afirmativa é consolidada com a conceituação a seguir:

A atividade contábil foi incorporada como elemento de controle dos negócios empresariais na Europa com o surgimento das primeiras corporações comerciais italianas do Mar Mediterrâneo e depois pelos mercadores do Atlântico, especialmente ingleses e holandeses.

Silva (1998, p. 34) ao abordar o assunto contabilidade e o orçamento empresarial, comenta que “a globalização econômica e o desenvolvimento tecnológico mundial nos últimos anos, vêm determinando mudanças sociais e econômicas no mundo, numa escala sem precedentes na história da civilização”.

Apresenta Silva (1998, p. 34) a seguinte consideração em relação à contabilidade e às estratégias das empresas:

O ambiente econômico contemporâneo exige excelência dos sistemas corporativos de contabilidade e controle, que deverão fornecer informações de planejamento, controle e avaliação, caracterizando-os como componentes fundamentais na estratégia da empresa para manter-se competitiva na economia globalizada.

Define, ainda, o objetivo da contabilidade e o propósito que deve ter o controle, afirmando o seguinte:

A Contabilidade é objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade da qual é objeto. O Controle deve ser o propósito do Sistema Contábil, principalmente controles de custos e despesas.

Peres e Gomes (2000, p. 15) comentam que em função da evolução tecnológica experimentada nas últimas décadas, “o conceito de contabilidade como ciência que estuda e controla o patrimônio e suas variações, deve ser ampliado, para o seguinte:”

A contabilidade deve ser definida como: “o conjunto das ciências aplicadas no estudo e controle dos elementos patrimoniais, bem como, na interpretação e registro das variações neles ocorridas num determinado período - o exercício financeiro.”

Peixe (1998, p. 49) quanto aos objetivos essenciais da contabilidade, visando o seu ambiente interno, destaca a eficiência no controle do patrimônio. O autor afirma que:

As informações apresentadas pela contabilidade na evolução do cenário interno das organizações servem de suporte indispensável à orientação administrativa, permitindo maior eficiência na gestão econômica e no controle do patrimônio público.

O autor, faz uma citação de suma importância para o entendimento da contabilidade como ferramenta de controle de gestão:

A contabilidade analítica, que não é apenas a análise contábil, quando direcionada para o passado, será uma contabilidade retrospectiva quando instrumental da auditoria, perícia, investigação ou avaliação, e constituirá uma contabilidade prospectiva quando do presente se projeta para o futuro com base no passado, emitindo previsões a curto e longo prazos, orçamentos, programas de caixa, etc., surgindo mesmo, especialmente na administração pública, uma contabilidade orçamentária.

Assim, a ciência contábil deve ser estudada e implementada com o firme propósito de avaliar e controlar o patrimônio das entidades, com vistas a atender, de maneira ágil e objetiva, as necessidades de informação de seus usuários, especialmente aqueles que a utilizam como instrumento de trabalho no processo decisório.

Como se pode depreender, o patrimônio da entidade constitui-se em elemento comum a todos os conceitos acerca desta ciência.

Portanto, o objeto ou a matéria-prima da contabilidade de qualquer entidade é o seu patrimônio administrável.

Focado nessa linha de raciocínio, entende-se que a informação contábil é utilizada com as finalidades básicas de controle; assim considerado, o processo de acompanhar o cumprimento de metas pré-estabelecidas e conseqüentemente, as evoluções do patrimônio e do planejamento, que permitem aos responsáveis pela entidade, com base nas informações contábeis, determinar as metas a serem alcançadas.

Conforme as colocações dos diversos autores sobre o assunto, fica evidenciado que a contabilidade é executada e mantida para as entidades como pessoas completamente distintas das pessoas, físicas ou jurídicas, dos sócios ou donos.

Esse princípio contábil consolida a antiga distinção jurídica entre pessoas físicas e jurídicas. É com o enfoque do patrimônio da pessoa jurídica que se passa a fazer os comentários sobre as conceituações, aspectos e composição do mesmo.

Peres (2003, p. 36-37) numa conceituação genérica do termo patrimônio, menciona as seguintes observações:

É usado na contabilidade para designar o conjunto de bens, direitos e obrigações pertencentes a uma pessoa, física ou jurídica, sendo que o patrimônio da pessoa jurídica é o que apresenta importância contábil, por constituir os meios pelos quais as entidades econômicas ou sociais desenvolvem suas finalidades.
É o objetivo institucional da organização que irá direcionar a nomenclatura própria dos componentes patrimoniais, para os fins a que são destinados.

Ele compara os fins patrimoniais para as entidades de fins econômicos e as entidades de fins sociais, mencionando:

Os fins dos componentes patrimoniais nas empresas são os meios de produção, ou seja, são destinados à geração de novas riquezas.
Para os entes públicos, os fins dos componentes patrimoniais são os meios pelos quais o Estado desenvolve as suas atividades fundamentais relacionadas à soberania, a justiça e a segurança

territorial e das pessoas, e também, aquelas relacionadas à cidadania, dentre outros.

No tocante ao conteúdo do balanço patrimonial a norma técnica de número NBC T-3, do CFC menciona que:

O patrimônio de qualquer entidade, focado sob os aspectos específico e contábil pode ser representado em um gráfico contábil conhecido pela expressão balanço patrimonial, que é a representação quantitativa do patrimônio de uma entidade, cuja finalidade é a de evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.

A referida NBCT T-3 do CFC complementa que a partir do momento em que se utiliza desta demonstração, “os elementos patrimoniais são enquadrados ou classificados em grupos ou estruturas, as quais, tecnicamente, recebem as denominações de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido,” sendo assim constituídos:

- a) ativo, que compreende todos os bens e direitos que estão de posse do empreendimento, mensuráveis monetariamente e que representam benefícios presentes ou futuros para esta, os quais são considerados aplicações ou usos dos recursos, colocados à disposição da entidade;
- b) passivo, que compreende as obrigações ou exigibilidades da entidade para com terceiros, também consideradas de origens ou fontes dos recursos, sendo aqui denominado de passivo exigível, também entendido como a parcela da riqueza a disposição do empreendimento, da qual, embora detendo a posse, quem possui o domínio são terceiros;
- c) patrimônio líquido, que é formado pela diferença entre o ativo e o passivo da entidade perante terceiros.

2.4.2. A contabilidade nas empresas

O patrimônio na empresa é destinado à geração de novas riquezas e, de acordo com a natureza ou finalidade de cada empreendimento, os elementos que compõem a riqueza patrimonial recebem características específicas.

2.4.2.1. O balanço patrimonial das empresas

Peres (2003, p. 39) cita Gouveia (1993) que apresenta alguns critérios de classificação para a nomenclatura própria do patrimônio empresarial:

São fatores que se enquadram perfeitamente para qualquer ramo empresarial: o tempo, definido como prazo de vencimento para receber os direitos ou para pagar as obrigações; a intenção, que é a destinação dos bens para venda ou para uso da empresa; e a liquidez que é a possibilidade de converter elementos ativos em numerário por meio da venda de um determinado bem ou do recebimento de um crédito.

A NBC T-3 do CFC define a nomenclatura para o balanço patrimonial da forma a seguir:

O patrimônio das empresas que são regulamentadas pela Lei 6.404 (BRASIL, 1976), ao ser elaborado o gráfico dos aspectos específico e contábil, este, recebe a denominação de balanço patrimonial, tendo em sua composição os elementos de ativo, passivo e patrimônio líquido.

A NBC T-3 do CFC estabelece os critérios de classificação dos ativo e passivo:

- a) as contas de ativo e passivo, são dispostas em ordem crescentes dos prazos, esperados ou estabelecidos, de realização ou de exigibilidade, respectivamente;
- b) obedecidos o ciclo operacional da entidade, os direitos e obrigações são classificados em grupos do circulante e, realizável e exigível em longo prazo, desde que os prazos estabelecidos ou esperados, à data do balanço patrimonial, situem-se no curso do exercício subsequente, ou após o término deste, respectivamente para o circulante e realizável em longo prazo;
- c) o ativo permanente, é composto dos bens e direitos não destinados à transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade, ultrapasse um exercício;
- d) o resultado de exercício futuro, compõem-se dos valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros; serão demonstrado com a dedução dos valores ativos a eles vinculados, como direitos ou obrigações, dentro respectivo grupo do ativo ou do passivo.

A NBC T-3, apresenta as conceituações do ativo, passivo e do patrimônio líquidos em seus respectivos grupos, da forma a seguir:

- a) ativo em seus grupos – circulante, realizável a longo prazo, ativo permanente;
- b) do passivo em seus grupos – circulante, exigível a longo prazo e resultado de exercícios futuros;

- c) do patrimônio líquido em seus grupos: capital, reservas, lucros ou prejuízos acumulados.

A NBC T-3, quanto ao ativo circulante, menciona que “é composto das disponibilidades, dos créditos, dos estoques, das despesas antecipadas e outros valores e bens”, conceituados a seguir:

- a) disponíveis, são os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata;
- b) créditos, são os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e os outros direitos;
- c) estoques, são os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da entidade;
- d) despesa antecipada, trata-se das aplicações em gastos que tenham realização no curso do período subsequente à data do balanço patrimonial; e,
- e) outros valores e bens, são os não relacionados às atividades-fins da entidade.

A NBC T-3, quanto ao ativo realizável a longo prazo, menciona que “com exceção das disponibilidades, apresenta a mesma composição do circulante, observado os prazos convencionados para o mesmo.

A NBC T-3, quanto ao ativo permanente, menciona que “é composto dos investimentos, do imobilizado e do diferido, conceituados a seguir:”

- a) investimentos, são as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da Entidade;
- b) imobilizado, são os bens e direitos, tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade; e,
- c) diferido, são as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social.

A NBC T-3, quanto ao patrimônio líquido, alude que “é composto do capital, das reservas e dos lucros ou prejuízos acumulados, com os seguintes conceitos:”

- a) capital, são os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes da incorporação de reservas e lucros;
- b) reserva, são os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias; e,

- c) lucros ou prejuízos acumulados, são os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do patrimônio líquido.

O CFC (2001, p. 23-33) em relação a estrutura do patrimônio empresarial regulamentado pela Lei nº 6.404/76, apresenta descrição dos elementos de sua composição que permite formar o esboço do quadro 29, demonstrado a seguir:

Quadro 29: O balanço patrimonial – Lei n.º 6.404/76 – Extrato

BALANÇO PATRIMONIAL - Extrato Lei nº 6.404/76			
ELEMENTOS POSITIVOS		ELEMENTOS NEGATIVOS	
ATIVO		PASSIVO	
(APLICAÇÃO OU USO DE RECURSOS)		(ORIGEM OU FONTES DE RECURSOS)	
ATIVO REAL	CIRCULANTE	PRAZO PASSIVO REAL EXERCÍCIO	CIRCULANTE
	Disponibilidade		EXIGÍVEL A LONGO
	Créditos		RESULTADO DE
	Estoques		FUTURO
	Despesas Antecipadas	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	CAPITAL
	Outros Valores e Bens		RESERVAS
	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO		LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
	Créditos		
	Despesas Antecipadas		
	Outros Valores e Bens		
	ATIVO PERMANENTE		
	Investimentos		
	Imobilizado		
	Diferido		
TOTAL		TOTAL	

Fonte: Esboço baseado no CFC (2001, p. 29-33).

Portanto, o valor resultante do confronto entre o ativo e o passivo, pode apresentar um patrimônio líquido, positivo, nulo ou negativo. No caso em que o valor do patrimônio líquido é negativo, é também denominado de “passivo a descoberto”.

2.4.2.2. A demonstração de resultado nas empresas

Toda movimentação de elementos constitutivos do patrimônio de uma entidade pode ser entendida como um fato administrativo, porém, de conformidade com o Princípio do Denominador Comum Monetário, o ato administrativo somente será considerado relevante e passível de ser

contemplado pela contabilidade se for traduzido em moeda, o que o caracteriza como um fato contábil.

Assim o estudo e o conhecimento da natureza dos fatos administrativos são fundamentais para a execução do trabalho de escrituração contábil.

Qualquer transação realizada pelo administrador provoca alterações no patrimônio da entidade, a qual pode ser de caráter apenas qualitativo, quando altera somente a composição do patrimônio sem modificar a situação líquida; e de caráter quantitativo, quando provoca alteração positiva ou negativa no patrimônio.

A NBC T-3 do CFC, quanto ao item referente à Demonstração de Resultado do Exercício – DRE, apresenta a seguinte conceituação:

A demonstração de resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da Entidade, quando observado o princípio de competência, evidenciará, também, a formação dos vários níveis de resultados, mediante confronto entre as receitas e os custos e despesas.

A NBC T-3 do CFC, aduz que a estrutura da demonstração de resultado em seu conteúdo compreenderá:

as receitas e ganhos do período, independentemente de seu recebimento;

os custos, despesas, encargos e perdas pagos ou incorridos, correspondentes a esses ganhos e receitas.

A NBC T-3 do CFC, refere-se a demonstração do resultado afirmando que a mesma evidenciará, no mínimo, de forma ordenada:

- a) as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;
- b) os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- c) o resultado bruto do período;
- d) os ganhos e perdas operacionais;
- e) as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras;
- f) o resultado operacional;
- g) as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes das atividades-fins;
- h) o resultado antes das participações e dos impostos;
- i) as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- j) as participações no resultado; e,
- k) o resultado líquido do período.

O quadro 30 apresenta a relação das receitas e despesas, obedecendo seus grupos de contas, componentes da demonstração de resultados do exercício.

Quadro 30 – A demonstração de resultado do exercício – Lei nº 6.404/76

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE
RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Receitas de Comercialização
Receita de Vendas de Serviços
DEDUÇÕES DA RECEITA BRUTA
Vendas Canceladas
Abatimentos e Descontos – Incondicionais
Impostos Sobre Vendas
RECEITA LÍQUIDA
Custos dos Produtos Vendidos
Custos dos Serviços Prestados
Custos de Produção
LUCRO BRUTO
DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas com Vendas
Administrativas
Despesas Financeiras
(-) Receitas Financeiras
Resultados de Participações Societárias
RESULTADO OPERACIONAL
RESULTADO NÃO-OPERACIONAL
RESULTADO ANTES DAS PROVISÕES TRIBUTÁRIAS
(-) Provisão para Contribuição Social
(-) Provisão para o Imposto de Renda
PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES
LUCRO (PREJUÍZO) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
LUCRO POR AÇÃO

Fonte: CFC (2001, p. 23-33).

A presente peça expositiva demonstra a dinâmica patrimonial, cuja elaboração se dá com a finalidade de evidenciar os vários elementos que formam o resultado econômico da entidade, representados pelas receitas e pelos rendimentos auferidos no período, independentemente de sua realização em moeda, e pelos custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos e que mantenham correspondência com aquelas receitas e rendimentos.

Portanto, a Demonstração do Resultado do Exercício – DRE, é um resumo ordenado das receitas obtidas e das despesas incorridas pela empresa durante o exercício social, dispostas graficamente de forma vertical e dedutiva, isto é, das receitas subtraem-se as despesas com vistas a apurar o resultado econômico do período, que pode ser lucro ou prejuízo.

O art. 187 da Lei nº 6.404/76, observa que na DRE, devem ser evidenciadas de forma ordenada e resumida, as operações realizadas durante o exercício social de modo a destacar o resultado líquido do período.”

2.4.2.3. O plano de contas nas empresas

Quadro 31: O plano de contas proposto

PLANO DE CONTAS – Extrato MODELO EMPRESARIAL – Lei nº 6.404/76	
1	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.2	CRÉDITOS
1.1.3	ESTOQUES
1.1.4	DEPESAS ANTECIPADAS
1.2	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.3	PERMANENTE
1.3.1	INVESTIMENTOS
1.3.2	IMOBILIZADO
1.3.3	DIFERIDO
2	PASSIVO
2.1	CIRCULANTE
2.1.1	CIRCULANTE
2.2	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.3	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
2.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
3	APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
3.1	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
3.1.1	RECEITA OPERACIONAL BRUTA
3.1.2	(-) DEDUÇÕES DA RECEITA
3.2	(-) CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS PRESTADOS
3.2.1	CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS
3.2.2	CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
3.2.3	CUSTO DE PRODUÇÃO
3.3	DESPESAS OPERACIONAIS
3.3.1	DESPESAS COM VENDAS
3.3.2	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
3.3.3	RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO
3.3.4	RESULTADO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS
3.4	RESULTADO NÃO OPERACIONAL
3.5	PROVISÕES TRIBUTÁRIAS
3.6	PARTICIPAÇÕES EM RESULTADO
3.6.1	PARTICIPAÇÕES EM RESULTADO

Fonte: Adaptado de CFC (2001, p. 10-19)

O CFC (2001, p. 9) aduz que o plano de contas deve ser elaborado pelo Contabilista com base em um estudo prévio, considerando os seguintes aspectos:

- a) conhecimento adequado do tipo do negócio da empresa;
- b) porte da empresa, volume e tipo de transações;

- c) recursos materiais disponíveis na empresa ou da parte de quem vai processar o sistema contábil;
- d) necessidade de informações dos usuários, internos ou externos, especialmente quanto ao grau de detalhamento e saldos das transações mais relevantes para a gerência dos negócios.

O CFC (2001, p. 10-19) apresenta um modelo de plano de contas de acordo com a Lei nº 6.404/76, proposto como alternativa de adoção para as entidades econômicas, cabendo a cada contabilista adaptá-lo às suas necessidades e às da empresa para a qual presta serviços, conforme o quadro 31.

2.4.3. A contabilidade nas entidades governamentais

2.4.3.1. Considerações sobre a contabilidade governamental

Conforme a Lei 4.320/64, enumera as características dos elementos bens, direitos e obrigações, constantes do respectivo balanço patrimonial nos grupos denominados de ativo, passivo e patrimônio líquido, conceituados a seguir:

- a) o ativo compreende as aplicações de recursos representadas por bens e direitos;
- b) o passivo compreende as origens de recursos representadas pelas obrigações para com terceiros;
- c) o patrimônio líquido compreende os recursos próprios da entidade e seu valor é a diferença entre o valor do ativo e o valor do passivo, ou seja, o ativo menos o passivo.

Peres (2003, p. 46) afirma que “os componentes patrimoniais do Estado é destinado distribuição de parte da renda, efetivada pela prestação de serviços não remunerados para atender aos anseios da comunidade em geral”.

O autor conceitua a renda como aquela “advinda da tributação da atividade econômica das pessoas físicas ou jurídicas, na forma de impostos indiretos, e também do patrimônio e da renda destas pessoas, na forma de impostos diretos.”

Silva, (2003, p. 243/244), chama atenção ao aspecto qualitativo ou funcional dos componentes patrimoniais dos entes públicos, como sendo a sua modalidade funcional, isto é, “as formas e composições qualitativas que podem adquirir na instituição, procurando estabelecer a composição que melhor concorra para alcançar seus fins com a máxima economicidade e produtividade.” Argumenta, por sua vez, que sob o aspecto quantitativo o patrimônio é composto por “um fundo de valores à disposição de uma entidade, em determinado momento, e sua constituição é representada pelos elementos de ativo, passivo e patrimônio líquido”.

Silva, (2003, p. 243/244) conceitua os elementos do balanço patrimonial do setor público da forma a seguir:

- a) ativo – que evidencia a expressão monetária do total dos componentes positivos do patrimônio, composto dos bens, créditos e valores;
- b) passivo, que possibilita o conhecimento da expressão monetária do total dos componentes negativos do patrimônio, composto da dívida flutuante e dívida fundada;
- c) patrimônio líquido ou situação líquida, que é a diferença entre as expressões monetárias componentes do ativo e do passivo.

Denomina, também, o ativo de substância patrimonial, composta dos grupos financeiro e permanente; o passivo de contra-substância patrimonial, também composta dos grupos financeiro e permanente.

Peres (2003, p. 49) afirma que “o grupo financeiro é caracterizado por sua extrema mobilidade, já que por ele transita todas as entradas e as saídas financeiras, tais como bens numerários e créditos de tesouraria.”

2.4.3.2. O balanço patrimonial governamental

A Lei 4.320/64) no artigo 105 e seus parágrafos, estabelece a estrutura patrimonial do setor público da forma transcrita a seguir:

- I. o Ativo Financeiro;
- II. o Ativo Permanente;
- III. o Passivo Financeiro;

- IV. o Passivo Permanente;
- V. o Saldo Patrimonial;
- VI. as Contas de Compensação.

A seguir são conceituados os elementos patrimoniais do setor público:

O parágrafo primeiro descreve que o ativo financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente da autorização orçamentária e dos valores numerários. O parágrafo segundo descreve que o ativo permanente compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa da autorização legislativa.

O parágrafo terceiro descreve que o passivo financeiro compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização legislativa. O parágrafo quarto descreve que o passivo permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate. Finalmente, o parágrafo quinto descreve que nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Quadro 32: O balanço patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL Anexo 14 da Lei nº 4.320/64	
ELEMENTOS POSITIVOS	ELEMENTOS NEGATIVOS
ATIVO	PASSIVO
(APLICAÇÃO/ USO DE RECURSOS)	(ORIGEM OU FONTES DE RECURSOS)
ATIVO FINANCEIRO Disponível Caixa Bancos e Correspondentes Exatores Vinculado em C/C bancária Realizável	PASSIVO FINANCEIRO Restos a Pagar Serviços da Dívida a Pagar Depósitos Débitos de Tesouraria
ATIVO PERMANENTE Bens Móveis Bens Imóveis Bens de Natureza Industrial Créditos Valores Diversos	PASSIVO PERMANENTE Dívida Funda Interna Em Títulos Por Contratos Dívida Funda Externa Em Títulos Por Contratos Diversos
Soma do Ativo Real	Soma do Passivo Real
SALDO PATRIMONIAL Passivo Real Descoberto Soma	SALDO PATRIMONIAL Ativo Real Líquido Soma
ATIVO COMPENSADO Valores em Poder de Terceiros Valores de Terceiros Valores Nominais Emitidos Diversos	PASSIVO COMPENSADO Contrapartida de Valores em Poder de Terceiros Contrapartida de Valores de Terceiros Contrapartida de Valores Nominais Emitidos Diversos
TOTAL GERAL	TOTAL GERAL

Fonte: Adaptado da Lei nº 4.320/64.

O quadro 32 é o Anexo 14 da Lei nº 4.320/64, denominado balanço patrimonial, cujo modelo foi adaptado, considerando os aspectos específico e contábil, ou seja a sua nomenclatura qualitativa e quantitativa segundo a natureza dos elementos, financeira ou permanente.

Silva (2002, p. 242-254) descreve os componentes patrimoniais das substâncias e contra-substâncias patrimoniais, conceituando-os a seguir:

- a) para a substância patrimonial, o elemento financeiro, é composto de bens numerários e créditos de tesouraria; e, o elemento permanente, é composto dos bens de uso, bens de renda, créditos de financiamento, créditos de funcionamento, e, bens de consumo;
- b) para a contra-substância patrimonial, o elemento financeiro, é composto dos restos a pagar, depósitos, e, empréstimos a curto prazo denominado de débitos de tesouraria; e, o elemento permanente, é composto dos empréstimos a longo prazo.

Menciona que “o confronto da substância patrimonial com a contra-substância patrimonial, evidencia a situação líquida patrimonial, que pode ter as seguintes conotações:”

- a) substância patrimonial > contra-substância patrimonial = situação líquida positiva, também denominada de ativo líquido ou substância líquida;
- b) substância patrimonial < contra-substância patrimonial = situação líquida negativa, também denominada de passivo a descoberto; e,
- c) substância patrimonial = contra-substância patrimonial => situação líquida nula, discreta ou indiferente.

O quadro 33 é uma representação gráfica do patrimônio da Fazenda Pública sob o aspecto qualitativo.

Quadro 33: A composição qualitativa do patrimônio da fazenda pública

SUBSTÂNCIA PATRIMONIAL	CONTRA-SUBSTÂNCIA PATRIMONIAL
FINANCEIRO - Bens numerários - Créditos de tesouraria - Bens de consumo - Bens de renda	FINANCEIRO - Restos a pagar - Serviços da dívida a pagar - Depósitos de terceiros - Débitos de tesouraria
PERMANENTE - Bens de uso - Bens de renda - Dívida ativa - Créditos permanentes	PERMANENTE - Dívida fundada ou consolidada - Contratos de empréstimos em longo prazo
SITUAÇÃO LÍQUIDA PASSIVA	SITUAÇÃO LÍQUIDA ATIVA

Fonte: Silva (2002, p.250).

Peres (2003) analisa a estrutura patrimonial da Lei nº 4.320/64, salientando algumas peculiaridades dos bens públicos, propondo alterações e/ou alguns acréscimos dos elementos do ativo permanente com os novos elementos transitório e comunitário e do passivo com o elemento transitório.

Em seguida relata o Ativo, que representa aplicação dos recursos públicos, propondo os grupos de sua composição com os seguintes conceitos:

- a) ativo financeiro – é o conjunto dos recursos aplicados diretamente na atividade de prestação de serviços à população; é representado pelas disponibilidades e os créditos realizáveis ou apropriáveis à despesa; a inscrição e o recebimento dos créditos realizáveis são operações de natureza extra-orçamentária;
- b) ativo permanente – é constituído pelos bens de uso especial destinados à execução dos serviços públicos, inclusive os dominicais, que integram o patrimônio disponível, podendo ser alienado; constituído ainda pelos valores e créditos não financeiros cuja operações de aquisição e/ou alienação geralmente são de natureza orçamentária.
- c) ativo transitório – é constituído por bens de uso especial e materiais de consumo autorizados por empenhos inscritos em restos a pagar, e ainda não entregues pelos fornecedores até o final do exercício; pela dívida ativa, que representa um crédito de realização incerta, oriundo de resíduos da receita lançada e não recebida até o final do exercício. Os bens a receber, quando efetivada sua entrega, serão apropriados no ativo permanente e a dívida ativa, que é um crédito de recebimento duvidoso, quando realizado, será transformado em disponibilidades compondo o ativo financeiro;
- d) ativo comunitário – é constituído por bens de uso comum, imóveis e inalienáveis que o Estado se encarrega de manter em perfeitas condições de funcionamento para uso da comunidade em geral, sem, contudo, constituir garantias reais para os credores do Estado.

O autor passa a relatar o Passivo, que representa as obrigações do Estado para com terceiros, propondo os grupos de sua divisão com os conceitos:

- a) passivo financeiro - é o conjunto de obrigações, com a denominação genérica de dívida flutuante, tem como parâmetro básico para a classificação ser operações de natureza extra-orçamentária para sua inscrição, que é denominada de receita e, o seu pagamento, que é denominado de despesa. O prazo de vencimento da obrigação é irrelevante, o referencial é a operação não passar pelo crivo do orçamento;
- b) passivo permanente – representa o conjunto das dívidas públicas que exigem programação orçamentária própria para o seu pagamento ou amortização, inclusive para o custeio dos encargos financeiros decorrentes;
- c) passivo transitório – este grupo de obrigações ainda não foi descrito pela legislação vigente. Porém, pelo princípio contábil da prudência, o ente devedor deve promover o registro provisório do

valor por ele encontrado; futuramente, chegando ao consenso quanto ao valor da dívida, esta é transferida para o grupo da dívida reconhecida. As expectativas de dívidas, quando de fato forem reconhecidas, então, passarão a integrar o grupo do passivo permanente;

- d) o saldo patrimonial – demonstra a situação líquida patrimonial do ente público, sendo o resultado dos confrontos dos somatórios dos elementos de ativo, como a parte positiva do patrimônio; e, dos elementos do passivo, como a sua parte negativa.

Peres registra que “enquanto o saldo patrimonial sob o prisma quantitativo, demonstra o aspecto aritmético, sob o qualitativo, considera a nomenclatura com a qual este se apresenta, sendo constituído dos elementos:”

- a) patrimônio ordinário – que são os bens que o Estado detém a posse e o domínio e constitui garantias reais, sendo o seu valor formado pela soma dos saldos patrimoniais do patrimônio financeiro, resultado da diferença entre o somatório do ativo real financeiro e o passivo real financeiro e, do patrimônio permanente, resultado da diferença entre o somatório do ativo real permanente e o passivo real permanente;
- b) patrimônio extraordinário – um grupo do patrimônio com uma posição instável e temporária, não representando nem garantias ou ônus reais, sendo o seu valor formado pela soma dos saldos patrimoniais do patrimônio transitório, resultados da diferença entre o ativo real transitório e o passivo real transitório e, do patrimônio comunitário, ou seja, o próprio ativo real comunitário, vez que neste, não há um grupo do passivo real.

Quadro 34: O balanço patrimonial governamental reformulado – com ativo real líquido

ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO (1) Disponível Aplicações Financeiras Vinculado em C/C Bancária Realizável Desembolsos a Apropriar	PASSIVO FINANCEIRO (5) Dívida Flutuante
	PASSIVO PERMANENTE (6) Dívida Fundada Dívida Reconhecida
ATIVO PERMANENTE (2) Bens de Uso Especial Créditos Valores	PASSIVO TRANSITÓRIO (7) Dívida em Processo de Apuração
	SOMA DO PASSIVO REAL (5+6+7)
ATIVO TRANSITÓRIO (3) Dívida Ativa Bens a Receber Valores a Apropriar	SALDO PATRIMONIAL (Positivo) Saldo Financeiro Patrimônio Permanente Patrimônio Transitório Patrimônio Comunitário
ATIVO COMUNITÁRIO (4) Bens de Uso Comum	
SOMA DO ATIVO REAL (1+2+3+4)	SOMA DO SALDO PATRIMONIAL (8)
ATIVO COMPENSADO (5) Especificar	PASSIVO COMPENSADO (9) Especificar
TOTAL GERAL (1+2+3+4+5)	TOTAL GERAL (5+6+7+8+9)

Fonte: Peres e Gomes (2000, p. 256-259).

Peres e Gomes (2000, p. 258 e 259) apresentam no quadro 34, o esboço da estrutura patrimonial, evidenciados os aspectos específico e contábil do patrimônio público, segundo o gráfico denominado de balanço patrimonial:

2.4.3.3. A demonstração das variações patrimoniais governamental

Na contabilidade empresarial demonstra-se o resultado patrimonial do exercício através de uma estrutura vertical decrescente, iniciando com a receita e suas deduções, prosseguindo com os abatimentos - custos e/ou despesas -, concluindo com a destinação do resultado final.

Na contabilidade governamental a demonstração de resultado é denominada de Demonstração das Variações Patrimoniais e apresenta uma estrutura gráfica de forma equacional.

O Anexo 15 da Lei Nº 4.320/64, representa a demonstração de resultado do exercício, com a denominação para o Poder Público de Demonstração das Variações Patrimoniais, esboçado no quadro 35.

No lado esquerdo da equação figuram as variações ativas mais o resultado deficitário, se for o caso; no lado direito da mesma constam as variações passivas mais o resultado superavitário, se for o caso. Na hipótese de resultado nulo, no lado esquerdo aparecem as variações ativas e no direito as variações passivas.

Peres e Gomes (2000, p. 259) conceituam as Variações Patrimoniais “como o conjunto dos fatos modificativos do patrimônio..., representados pelas operações que proporcionam aumento ou diminuição nos valores dos elementos componentes do ativo ou do passivo; ...”.

Silva (2003, p. 351-358) conceitua a Demonstração das Variações Patrimoniais aduzindo que a mesma “evidencia as alterações ocorridas no Patrimônio durante o exercício, resultantes ou independentes da execução

orçamentária, apurando o resultado patrimonial do período, quer ele seja positivo, negativo ou nulo.”

Ele comenta que as variações denominadas de ativas, apresentam a sua composição nos grupos mencionados a seguir:

- a) as variações ativas resultantes da execução orçamentária – compostas da receita orçamentária arrecadada e as mutações patrimoniais da despesa, decorrentes da despesa orçamentária de capital realizada. Representam uma contrapartida em decorrência do acréscimo do Ativo ou da diminuição do Passivo Permanente;
- b) as variações ativas independentes da execução orçamentária – compostas daquelas variações ativas que não resultam da execução do orçamento, mas produzem oscilações quantitativas nos valores patrimoniais.

Quadro 35: A demonstração das variações patrimoniais

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS Anexo 15 – Lei nº 4.320/64 – Extrato	
VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
RECEITA ORÇAMENTÁRIA Receitas Correntes Receita Tributária Receita Patrimonial Receita Industrial Transferências Correntes Receitas Diversas Receitas de Capital	DESPESA ORÇAMENTÁRIA Despesas Correntes Despesas de Custeio Transferências Correntes Despesas de Capital Investimentos Inversões Financeiras Transferências de Capital
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS Aquisição de Bens Móveis Construção e Aquisição de Bens Imóveis Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial Aquisição de Títulos e Valores Empréstimos Concedidos Diversos	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS Cobrança da Dívida Ativa Alienação de Bens Móveis Empréstimos Tomados Recebimentos de Créditos Diversos
Soma	Soma
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA Inscrição da Dívida Ativa Diversas	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA Cancelamento da Dívida Ativa Encampação de Dívidas Passivas Diversas
Total de Variações Ativas	Total de Variações Passivas
RESULTADO PATRIMONIAL Déficit Verificado (se for o caso)	RESULTADO PATRIMONIAL Superávit Verificado (se for o caso)
TOTAL GERAL	TOTAL GERAL

Fonte: Esboço adaptado da Lei nº 4.320/64.

Comenta ainda que as variações denominadas de passivas, apresentam a sua composição nos grupos mencionados a seguir:

- a) as variações passivas resultantes da execução orçamentária – compostas da despesa orçamentária realizada, ou seja, pagas ou não, e as mutações patrimoniais da receita, que são decorrentes da receita orçamentária de capital arrecadada. Representam uma contrapartida em decorrência da diminuição do ativo ou do aumento do passivo permanente;
- b) as variações passivas independentes da execução orçamentária - não resultam da execução do orçamento, mas produzem oscilações quantitativas nos valores patrimoniais.

2.4.3.4. O balanço financeiro governamental

Dentre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64, está relacionado o balanço financeiro que apresenta as entradas e saídas de numerários decorrentes da movimentação do período, quer decorrentes da execução orçamentária ou não, ainda conjugando os saldos existentes no início e fim do período. Quadro 36.

A seguir está demonstrado um esboço do modelo exigido pela norma legal:

Quadro 36: O balanço financeiro – Anexo 13 da Lei nº 4.320/64

BALANÇO FINANCEIRO Anexo 13 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964)	
RECEITA	DESPESA
ORÇAMENTÁRIA Receitas Correntes Receita Tributária Receita Patrimonial Receita Industrial Transferências Correntes Receitas Diversas Receitas de Capital	ORÇAMENTÁRIA Legislativa Judiciária Transporte Desporto e Lazer Encargos Especiais
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA Restos a Pagar (contrapartida da despesa a pagar) Serviços da Dívida a Pagar (contrapartida) Depósitos Outras Operações	EXTRA-ORÇAMENTÁRIA Restos a Pagar (pagamento no exercício) Serviços da Dívida a Pagar (pagamento) Depósitos Outras Operações
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR Disponível Caixa Bancos e Correspondentes Exatores Vinculados em C/C Bancária	SALDO P/O PERÍODO SEGUINTE Disponível Caixa Bancos e Correspondentes Exatores Vinculados em C/C Bancária
Total	Total

Fonte: Esboço adaptado da Lei nº 4.320/64.

Silva (2002, p. 362) conceitua o balanço financeiro com o seguinte teor:

O balanço financeiro, ou de receita e despesa, ou também denominado de ingresso ou desembolsos, deixa em evidência a situação do numerário existente numa determinada data, depois de conhecidos os ingressos totais e sua utilização no desembolso para atender as despesas orçamentárias e extra-orçamentárias.

O Autor observa que “O Balanço Financeiro é extraído do movimento a débito, desembolso ou despesa, e a créditos ingressos ou receitas, das contas do Sistema Financeiro.” Para as contas do disponível é extraído o saldo anterior e final do período, conforme o quadro 37.

Com as conceituações anteriormente anotadas depreende-se que a finalidade do controle financeiro para as empresas é de natureza econômica ou lucrativa e, para o Estado, é um fluxo financeiro que demonstra os recursos orçamentários auferidos de diversas fontes, em confronto com os objetivos programados no orçamento, bem como aqueles que não passam pelo crivo orçamentário, conjugados com os saldos anteriores e atuais.

Quadro 37: O balanço financeiro – síntese adaptada

BALANÇO FINANCEIRO	
Anexo 13 da Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964) – síntese adaptada	
RECEITA	DESPESA
ORÇAMENTÁRIA Receitas Correntes Receitas de Capital	ORÇAMENTÁRIA Administração ...
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA Restos a Pagar Depósitos de Diversas Origens Receita a Classificar Despesa Liquidada a Pagar Consignações	EXTRA-ORÇAMENTÁRIA Receitas a Classificar Despesa Liquidada a Pagar
SALDO ANTERIOR Caixa Bancos – Movimentos	SALDO ATUAL Caixa Bancos – Movimento Repartições Fiscais - Arrecadação
TOTAL	TOTAL

Fonte: Silva (2002, p. 364).

2.4.3.5. O plano de contas governamental

Silva (2003, p. 306-307) argumenta: “os planos de contas voltados para a Contabilidade Governamental apresentam contas distintas em sistemas classificados em orçamentário, financeiro, patrimonial/compensado”:

sistema orçamentário – controla todas as receitas e despesas movimentadas em decorrência da lei orçamentária;
 sistema financeiro – controla o movimento financeiro da Fazenda Pública, registrando recebimentos e pagamentos, tanto orçamentários como extra-orçamentários, demonstrando as disponibilidades existentes no início e no final do exercício;
 sistema patrimonial/compensado – registra todo o movimento que ocorra em virtude da própria execução orçamentária e financeira.

Por sua vez, no quadro 38, ele apresenta um esboço de modelo de plano de contas para a atividade governamental que propõe a estrutura contábil, observando distintamente os sistemas orçamentário, financeiro e, patrimonial e compensado.

Quadro 38: O plano de contas governamental – estruturado em sistemas

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL – estruturado em sistemas			
SISTEMA	GRUPO	SUBGRUPO	CONTAS
1. Orçamentário	Receitas		Receita Prevista e Receita Lançada
	Despesas		Créditos Disponíveis, Orçamento da Receita
	Movimentação		Destaques Concedidos e Destaques Recebidos
2. Financeiro	Ativo Financeiro	Disponível	Caixa e Bancos conta Movimento
		Realizável	Repartições Fiscais conta arrecadação
	Pendente - Devedores		Despesas a Classificar, Despesas a Apropriar
	Passivo Financeiro	Exigibilidades	Despesa Liquidada a Pagar no Exercício
	Pendentes - Credores		Receita a Classificar
	Contas Operacionais do Exercício		Receita Arrecadada, Receita da Admin. Direta
	Contas Interferenciais		Cotas Concedidas, Repasses Concedidos Movimento de Fundos – Débito
3. Patrimonial	Ativo Permanente	Bens do Estado	Bens Imóveis, Bens Móveis, Bens a Incorporar Bens de Uso Comum do Povo
		Créditos do Estado	Créditos Fiscais Inscritos, Outros Créd Inscritos
		Valores do Estado	Participação Societária, Almoxarifado
	Ativo – Diversos		Incorporação do Ativo das Indiretas
	Passivo Permanente		Dívida Fundada Interna, Dívida Fundada Externa, Outras Dívidas de Longo Prazo
	Passivo – Diversos		Incorporação do Ativo das Indiretas
	Saldo Patrimonial		Patrimônio Líquido
	Contas de Resultado		Variações Ativas, Variações Passivas, Resultado do Exercício
4. Compensado	Ativo Compensado		Valores com Terceiros, Valores de Terceiros Valores e Obrigações
	Passivo Compensado		Contrapartida do Ativo Compensado

Fonte: Silva (2003, p. 311-312).

A Lei nº 4.320/64 expõe os Anexos 13 – Balanço Financeiro, 14 – Balanço Patrimonial e 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais, que possibilitam a elaboração de uma estrutura de plano de contas com ênfase para a atividade governamental.

O quadro 39, sintetiza um plano de contas da contabilidade financeira da atividade governamental, integrando os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial/compensado.

Peres e Gomes (2000, p. 245-265) descrevem os elementos componentes das estruturas do patrimônio e do resultado, num modelo de plano de contas com alterações em alguns títulos, tanto renomeados com nova nomenclatura ou inseridos como novos elementos, conforme o quadro 40.

Quadro 39: O plano de contas governamental – síntese com sistemas integrados

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL – síntese com sistemas integrados Esboço extraído dos Anexos 13, 14 e 15 da Lei nº 4.320/64	
CÓDIGOS	TÍTULOS
1	ATIVO
1.1	ATIVO FINANCEIRO
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.2	VINCULADOS EM CONTA CORRENTE BANCÁRIAS
1.1.3	REALIZÁVEL
1.2	ATIVO PERMANENTE
1.0.9	DIVERSOS
2	PASSIVO
2.1	PASSIVO FINANCEIRO
2.2	PASSIVO PERMANENTE
3	SALDO PATRIMONIAL
3.1	ATIVO REAL LÍQUIDO
3.2	PASSIVO REAL A DESCOBERTO
4	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
4.1	VARIAÇÕES ATIVAS
4.1.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2	VARIAÇÕES PASSIVAS
4.2.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.3	RESULTADO PATRIMONIAL
4.3.1	SUPERÁVIT verificado (se for o caso)
4.3.2	DÉFICIT verificado (se for o caso)
9	COMPENSADO
9.1	ATIVO COMPENSADO
9.2	PASSIVO COMPENSADO

Fonte: Lei nº 4.320/64.

Quadro 40: O plano de contas governamental – com sistemas integrados e reformulados – Extrato

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL – com sistemas integrados e reformulados - Extrato Esboço extraído dos Anexos 13, 14 e 15 da Lei nº 4.320/64.	
CÓDIGOS	TÍTULOS
1	ATIVO
1.1	ATIVO FINANCEIRO
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.1.1	Caixa
1.1.1.2	Bancos e Correspondentes
1.1.1.3	Exatores
1.1.2	VINCULADOS EM CONTA CORRENTE BANCÁRIAS
...
1.1.3	REALIZÁVEL
...
1.2	ATIVO PERMANENTE
1.0.1	Bens Móveis
1.0.2	Bens Imóveis
1.0.3	Bens de Natureza Industrial
1.0.4	Créditos
1.0.5	Valores
1.0.9	DIVERSOS
...
2.	PASSIVO
2.1	PASSIVO FINANCEIRO
2.1.1	RESTOS A PAGAR
...
2.1.2	SERVIÇOS DA DÍVIDA A PAGAR
2.1.3	DEPÓSITOS
2.1.4	DÉBITOS DE TESOURARIA
2.2	PASSIVO PERMANENTE
2.2.1	DÍVIDA FUNDADA INTERNA
2.2.1.1	Em Títulos
2.2.1.2	Em Contratos
2.2.2	DÍVIDA FUNDADA EXTERNA
2.2.9	DIVERSOS
...
3.	SALDO PATRIMONIAL
3.1	ATIVO REAL LIQUIDO
3.2	PASSIVO REAL A DESCOBERTO
4.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
4.1	VARIAÇÕES ATIVAS
4.1.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2	VARIAÇÕES PASSIVAS
4.2.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.3	RESULTADO PATRIMONIAL
4.3.1	SUPERÁVIT verificado (se for o caso)
4.3.2	DÉFICIT verificado (se for o caso)
9	COMPENSADO
9.1	ATIVO COMPENSADO
9.2	PASSIVO COMPENSADO

Fonte: Peres e Gomes (2000, p. 245-265).

2.4.3.6: Outros demonstrativos do patrimônio governamental

A Prestação de Contas Anual do Setor Público é composta de uma variedade de relatórios e peças demonstrativas e, dentre elas, se encontram aquelas denominadas de Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e a Demonstração das Variações Patrimoniais, com seus elementos evidenciados de forma sintética.

A partir da necessidade de gerenciar as ações públicas, dando maior transparência na administração governamental, são produzidas informações mais detalhadas sobre a composição e evolução do seu patrimônio, com elaborações de gráficos auxiliares que evidenciam, complementarmente, de forma analítica, alguns componentes desses demonstrativos.

Dentre esses gráficos analíticos, são apresentados os seguintes:

- a) o demonstrativo da dívida flutuante – Anexo 17 da Lei nº 4.320/64;
- b) o demonstrativo da dívida flutuante - Anexo 3.A;
- c) o demonstrativo dos créditos financeiros – Anexo 3.B;
- d) o demonstrativo dos valores numerários – Anexo 3.C;
- e) o demonstrativo dos créditos financeiros (relação) – Anexo 4.A;
- f) o demonstrativo dos resíduos da despesa orçamentária – Anexo 4.B;
- g) o demonstrativo de outras obrigações financeiras – Anexo 4.C;
- h) o demonstrativo da conta bens de uso especial – Anexo 4.D;
- i) o demonstrativo da conta valores da instituição – Anexo 4.E;
- j) o demonstrativo da conta dívida fundada – Anexo 16 da Lei nº 4.320/64;
- k) o demonstrativo da conta dívida fundada - Anexo 4.F;
- l) o demonstrativo da conta dívida reconhecida – Anexo 4.G;
- m) o demonstrativo da dívida ativa – Anexo 4.H;
- n) o demonstrativo de outras contas do ativo transitório – Anexo 4.I.

A. O demonstrativo da dívida flutuante, anexo 17 da Lei nº 4.320/64

A tabela denominada de Demonstração da Dívida Flutuante, possibilita avaliar os saldos das obrigações dos valores financeiros do patrimônio nos exercícios anterior e atual e o seu fluxo durante a execução do orçamento, conforme quadro 41.

B. O demonstrativo da dívida flutuante, anexo 3.A.

Peres et al (2000, p. 12) apresentam o Demonstrativo da Dívida Flutuante sob a identificação de Anexo 3.A onde trazem como inovação o acréscimo das informações pertinentes ao movimento do passivo financeiro, tanto os valores baixados como inscritos sem a movimentação de numerários, consistindo as insubsistências e superveniências financeiras, que possibilitam o confronto com o balanço financeiro em suas inscrições e pagamentos; com o balanço patrimonial em seus saldos anteriores e atuais; e com a demonstração das variações patrimoniais com os cancelamentos e encampação.

Quadro 41: A demonstração da dívida flutuante

DEMONSTRAÇÃO DA DÍVIDA FLUTUANTE Anexo 17 da Lei nº 4.320/64 – Tabela modelo				
TÍTULOS	Saldo do Exercício Anterior \$	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO \$		Saldo para o exercício seguinte \$
		Inscrição \$	Baixa \$	
RESTOS A PAGAR				
... ..				
Subtotal				
SERVIÇOS DA DÍVIDA A PAGAR				
... ..				
Subtotal				
DEPÓSITOS				
... ..				
Subtotal				
DÉBITOS DE TESOURARIA				
... ..				
Subtotal				
TOTAL				

Fonte: Adaptado de Atlas (2000, p. 74).

O quadro 42 apresenta um esboço resumo da demonstração da dívida flutuante.

Quadro 42: A demonstração da dívida flutuante

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA FLUTUANTE					ANEXO 3.A	
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO				SALDO EM XXX2
		FINANCEIRO		VARIações PATRIMONIAIS		
		INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	CANCELAMENTO	ENCAMPACAO	
Resíduos da Despesa Orçamentária						
Soma						
Consignações e Encargos a Recolher						
Soma						
Serviços da Dívida a Pagar						
Soma						
Restos a Pagar						
Soma						
Total						
Depósitos						
Soma						
Outros Depósitos						
Soma						
Total						
Empréstimos por Antecipação de Receita						
Total						
Obrigações de Outras Origens						
Total						
Total Geral						

Fonte: Peres et all (2000, p. 12).

C. O demonstrativo dos créditos financeiros, anexo 3.B.

Peres et all (2000, p. 12) apresentam o Demonstrativo dos Créditos Financeiros identificado como Anexo 3.B que a exemplo do Demonstrativo da Dívida Flutuante, informa o movimento do ativo financeiro em termos de movimento de numerário como os valores baixados ou inscritos sem a movimentação de numerários, consistindo as insubsistências e superveniências financeiras, que possibilita o confronto com o balanço financeiro em suas inscrições e recebimentos; com o balanço patrimonial em seus saldos anteriores e atuais; e com a demonstração das variações patrimoniais com os cancelamentos e encampação. (Ver o quadro 43.)

Quadro 43: A demonstração dos créditos financeiros – Anexo 3.B

DEMONSTRATIVO DOS CREDITOS FINANCEIROS					ANEXO 3.B	
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCICIO				SALDO EM XXX2
		FINANCEIRO		VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
		RECEBIMENTO	INSCRIÇÃO	ENCAMPAÇÃO	CANCELAMENTO	
Realizável						
Pagamentos Indevidos						
Exercício Xxx1						
Exercício Xxx2						
Soma						
Recursos a Receber						
Exercício Xxx1						
Exercício Xxx2						
Soma						
Depósitos Bancários não Creditados						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Créditos de Outras Origens						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Desembolsos a Apropriar						
Responsáveis por Suprimento de Fundos						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Gastos não Apropriados à Despesa						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Total						
Total Geral						

Fonte: Peres et all (2000, p. 12).

D. O demonstrativo dos valores numerários, anexo 3.C.

Peres et all (2000, p.13) relatam no Demonstrativo dos Valores Numerários, identificado como Anexo 3.C, a enumeração das contas dos agentes financeiros de movimentação das entidades governamentais, seus respectivos saldos do período anterior e atual, conforme o quadro 44.

Quadro 44: O demonstrativo dos valores numerários – Anexo 3.C

DEMONSTRATIVO DOS VALORES NUMERARIOS			ANEXO 3.C	
CONTA CONTABIL:				
AGENTE FINANCEIRO			SALDOS	
DENOMINAÇÃO	AGENCIA	Nº DA CONTA	ANTERIOR	ATUAL
TOTAL				

Fonte: Peres et all (2000, p. 13).

E. O demonstrativo dos créditos financeiros (relação), anexo 4.A

Referem eles ao Demonstrativo dos Créditos Financeiros – relação de devedores, identificado como Anexo 4.A destinado a enumeração das contas dos devedores de valores financeiros para as entidades governamentais, na data do encerramento do exercício financeiro, distinguindo-se àqueles de exercícios anteriores do exercício presente em encerramento, conforme o quadro 45.

Quadro 45: O demonstrativo dos créditos financeiros – relação de devedores – Anexo 4.A

DEMONSTRATIVO DOS CREDITOS FINANCEIROS		ANEXO 4.A
CONTA CONTÁBIL:		
NOME DO DEVEDOR	IMPORTÂNCIA	
	PARCIAL	TOTAL
Exercício de Inscrição: xxx1		
·		
Soma		
Exercício de Inscrição: xxx2		
·		
Soma		
Total		

Fonte: Peres et all (2000, p.14).

F. O demonstrativo dos resíduos da despesa orçamentária, anexo 4.B.

Peres et all (2000, p.14) mencionam o Demonstrativo dos Resíduos da Despesa Orçamentária, identificado como o Anexo 4.B destinado a relacionar os beneficiários das obrigações do passivo financeiro, consistindo na dívida flutuante decorrente da execução do orçamento, na data do encerramento do exercício financeiro, distinguindo-se aqueles de exercícios anteriores com o do exercício presente, em encerramento. (Ver o quadro 46.)

Quadro 46: O demonstrativo dos resíduos da despesa orçamentária – relação de beneficiários – Anexo 4.B

DEMONSTRATIVO DOS RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA			ANEXO 4.B
CONTA CONTÁBIL:			
BENEFICIÁRIO	PROCESSO	EMPENHO	VALOR
Exercício de Inscrição: xxx1			
.			
Soma			
Exercício de Inscrição: xxx2			
.			
Soma			
Total			

Fonte: Peres et all (2000, p.14).

G. O demonstrativo de outras obrigações financeiras, anexo 4.C

Peres et all (2000, p. 14) aludem ao Demonstrativo de Outras Obrigações Financeiras – relação de beneficiários, identificado como Anexo 4.C destinado a relacionar os beneficiários das obrigações do passivo financeiro, consistindo na dívida flutuante independente da execução do orçamento, na data do encerramento do exercício financeiro, distinguindo-se aqueles de exercícios anteriores com os do exercício presente, em encerramento, conforme o quadro 47.

Quadro 47: O demonstrativo de outras obrigações financeiras – relação de beneficiários – Anexo 4.C

DEMONSTRATIVO DE OUTRAS OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS			ANEXO 4.C
CONTA CONTÁBIL:			
NOME DO CREDOR	IMPORTANCIA		
	PARCIAL	TOTAL	
Exercício de Inscrição: xxx1			
.			
Soma			
Exercício de Inscrição: xxx2			
.			
Soma			
Total			

Fonte: Peres et all (2000, p. 14).

H. O demonstrativo da conta bens de uso especial, anexo 4.D.

Peres et all (2000, p.15) mencionam o Demonstrativo da Conta Bens de Uso Especial, identificado como o Anexo 4.D destinado a relacionar os bens em

poder do Estado, destinados a operacionalização dos serviços prestados a coletividade.

O Anexo 4.D discrimina os elementos do patrimônio de forma analítica, evidenciando os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício que irá compor a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Para essa demonstração os aumentos e diminuições do patrimônio é destacado nos grupos resultantes e independentes da execução orçamentária, conforme o quadro 48.

Quadro 48: O demonstrativo da conta bens de uso especial – Anexo 4.D

DEMONSTRATIVO DA CONTA BENS DE USO ESPECIAL							ANEXO 4.D	
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO						SALDO EM XXX2
		ACRÉSCIMOS			DECRÉSCIMOS			
		AQUISIÇÃO	INCORPO- RAÇÃO	REAVA- LIAÇÃO	ALIENAÇÃO	DESINCOR- PORAÇÃO	BAIXA RESIDUAL	
Bens Móveis								
Especificar os Grupos e Itens								
Soma								
Bens Semoventes								
Especificar os Grupos e Itens								
Soma								
Bens Imóveis								
Especificar os Grupos e Itens								
Soma								
Bens para Fins Produtivos								
Especificar os Grupos e Itens								
Soma								
Bens Dominicais								
Especificar os Grupos e Itens								
Soma								
Total Geral dos Bens								

Fonte: Peres et all (2000, p.15).

I. O demonstrativo da conta valores da instituição, anexo 4.E.

Peres et all (2000, p.14) mencionam o Demonstrativo da Conta Valores da Instituição, identificado como o Anexo 4.E destinado a relacionar os valores em poder do estado e visam a operacionalização dos serviços prestados a coletividade.

K. O demonstrativo da conta dívida fundada, anexo 4.F.

Peres et all (2000, p.16) revelam o Demonstrativo da Conta Dívida Fundada, identificado como o Anexo 4.F destinado a relacionar os valores das obrigações contratadas como financiamentos internos e externos. Esse demonstrativo apresenta os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício que irá compor a Demonstração das Variações Patrimoniais. Para essa demonstração, os aumentos e diminuições do patrimônio é destacado nos grupos resultantes e independentes da execução orçamentária, conforme o quadro 51.

Quadro 51: O demonstrativo da conta dívida fundada – Anexo 4.F

DEMONSTRATIVO DA CONTA DÍVIDA FUNDADA								ANEXO 4.F	
ESPECIFICAÇÃO			SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO					SALDO EM XXX2
				ACRÉSCIMOS			DECRÉSCIMOS		
INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	CONTRATO			CONTRA- TAÇÃO	ENCAM- PAÇÃO	ATUALI- ZAÇÃO	AMORTIZAÇÃO OU RESGATE	CANCELA- MENTO	
	NÚMERO	DATA							
Dívida Interna									
Em Títulos									
Discriminar									
Soma									
Contratos									
Discriminar									
Soma									
Total									
Dívida Externa									
Em Títulos									
Discriminar									
Soma									
Contratos									
Discriminar									
Soma									
Total									
Totais Gerais									

Fonte: Peres et all (2000, p.14).

L. O demonstrativo da conta dívida reconhecida, anexo 4.G.

Peres et all (2000, p.16) mostram o Demonstrativo da Conta Dívida Reconhecida, identificado como o Anexo 4.G destinado a relacionar os valores das obrigações reconhecidas. Esse demonstrativo apresenta os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício que irá compor a Demonstração das Variações Patrimoniais. Para essa

demonstração, os aumentos e diminuições do patrimônio é destacado nos grupos resultantes e independentes da execução orçamentária, conforme o quadro 52.

M. O demonstrativo da dívida ativa, anexo 4.H.

Peres et all (2000, p.17) mencionam o Demonstrativo da Conta Dívida Ativa, identificado como o Anexo 4.H destinado a relacionar os valores dos créditos de natureza não-financeira e extraorçamentário e constituirão receitas orçamentárias no exercício de sua arrecadação.

Quadro 52: O demonstrativo da conta dívida reconhecida – Anexo 4.G

DEMONSTRATIVO DA CONTA DÍVIDA FUNDADA								ANEXO 4.G	
ESPECIFICAÇÃO			SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO					SALDO EM XXX2
				ACRÉSCIMOS			DECRÉSCIMOS		
NATUREZA/CREADOR	TERMO DE ACORDO			RECONHE- CIMENTO	ENCAM- PAÇÃO	ATUALI- ZAÇÃO	QUITAÇÃO	CANCELA- MENTO	
	NÚMERO	DATA							
Encargos Vencidos da Dívida Fundada									
Discriminar									
Soma									
Encargos Patronais Parcelados									
Discriminar									
Soma									
Precatórios									
Discriminar									
Soma									
Totais Gerais									

Fonte: Peres et all (2000, p.16).

Quadro 53: O demonstrativo da conta dívida ativa – Anexo 4.H

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA ATIVA								ANEXO 4.H	
ESPECIFICAÇÃO				SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO				SALDO EM XXX2
NATUREZA/ DEVEDOR	DOCUMENTO ORIGINÁRIO				ACRÉSCIMOS		DECRÉSCIMOS		
	ESPÉCIE	NÚMER O	DATA		INSCRIÇÃO	ATUALI- ZAÇÃO	RECEBI- MENTO	CANCELA- MENTO	
Tributária Discriminar Soma Não Tributária Discriminar Soma Totais									

Fonte: Peres et all (2000, p. 17).

Esse demonstrativo apresenta os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício que irá compor a

Demonstração das Variações Patrimoniais. Para essa demonstração, os aumentos e diminuições do patrimônio é destacado nos grupos resultantes e independentes da execução orçamentária, conforme o quadro 53.

N. O demonstrativo de outras contas do ativo transitório, anexo 4.I

Peres et all (2000, p.17) acenam com o Demonstrativo de Outras Contas do Ativo Transitório, identificado como o Anexo 4.I destinado a relacionar os bens e valores pendentes de regularização que irão integrar no futuro o ativo permanente. Esse demonstrativo apresenta os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício que irá compor a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Para essa demonstração, os aumentos e diminuições do patrimônio é destacado nos grupos resultantes e independentes da execução orçamentária com exceção das baixas que, dada a sua especificidade, só ocorrem por variações patrimoniais, conforme o quadro 54.

Quadro 54: O demonstrativo de outras contas do ativo transitório – Anexo 4.I

DEMONSTRATIVO DE OUTRAS CONTAS DO ATIVO TRANSITÓRIO					ANEXO 4.I
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO			SALDO EM XXX2
		ACRÉSCIMOS		BAIXAS	
		INSCRIÇÃO	ENCAMPAÇÃO		
TOTAIS					

Fonte: Peres et all (2000, p. 17).

Considerando a complexidade da estrutura estatal, a similaridade com as instituições do terceiro setor, procedeu-se uma exposição mais detalhada desse sistema de organizações no que concerne ao assunto da sua gestão estratégica e as ferramentas de controle aplicadas às mesmas.

Para dar complementação as naturezas das organizações, necessário se torna tecer, também, comentários sobre o mesmo assunto, enfocando o terceiro setor.

2.4.4. A contabilidade no terceiro setor

2.4.4.1 – Considerações sobre a contabilidade no terceiro setor

Peres (2003, p. 58) relatando sobre o patrimônio das organizações não-governamentais de cunho social e sem fins lucrativos, denominadas de o terceiro setor, comenta que:

No terceiro setor os seus componentes patrimoniais também não são destinados à geração de riquezas, mas sim, à distribuição de parte da riqueza de um grupo de pessoas, na forma de contribuições estatutárias ou voluntárias de seus associados, por meio da prestação de serviços a um grupo restrito como associados e seus dependentes, os quais, além do financiamento das atividades sociais, também se responsabilizam por sua gestão.

O autor referindo ao terceiro setor no tocante a sua parceria com o poder público relata:

Estas instituições prestam serviços em parceria com o serviço público, sendo a mais usada a de ordem financeira efetivada na forma de isenções tributária e de contribuições previdenciárias patronais, além de auxílios e/ou subvenções ..., que, ... em virtude desta peculiaridade, estas instituições constituem, de fato, uma espécie de organizações públicas não oficiais.

Essas instituições não obedecem a um padrão próprio regulamentado, como os já descritos para as empresas vinculadas à Lei nº 6.404/76 ou para a organização estatal vinculadas à Lei nº 4.320/64.

Em relação às características do patrimônio dessas organizações, justifica ele a semelhança com a estrutura estatal, ponderando sob a aplicação do orçamento como instrumento de trabalho, menciona o seguinte:

No entanto, pelas semelhanças que apresentam com a organização estatal, em termos de objetivos institucionais ou de fontes financiadoras das suas operações, já que estas organizações também utilizam o orçamento como peça basilar de gestão, a descrição já apresentada para este último segmento, com algumas adaptações, pode ser perfeitamente aplicável com sucesso ao terceiro setor, razão pela qual não será apresentada uma descrição da estrutura patrimonial específica para este tipo de instituição.

A NBC T-10.4 do CFC estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros contábeis e identifica como organizações com as seguintes características:

As fundações são organizações destinadas a fins de interesse coletivo podendo ser de natureza jurídica do direito público ou de direito privado e aplicam-se as mesmas, os princípios fundamentais de contabilidade com adaptações a elas peculiares, e ainda, todas as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade.

A NBC T-3 do CFC em relação ao balanço patrimonial e as demonstrações contábeis aplicadas às entidades do terceiro setor, aduz:

As demonstrações contábeis que devem ser elaboradas pelas fundações são as mesmas exigidas para as empresas; o balanço patrimonial deve evidenciar os componentes patrimoniais que lhe são pertinentes, de modo a possibilitar aos seus usuários a adequada interpretação de sua posição patrimonial e financeira.

As adaptações ao Balanço Patrimonial em relação às das empresas estão nas terminologias; o Capital recebe a denominação de Patrimônio Social e a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados recebe a denominação de Superávits ou Déficits Acumulados.

A NBC T-10.18 do CFC contempla as Entidades Sindicais e Associações de Classe e a NBC T-10.19 do CFC, as Entidades sem Fins de Lucrativos, nos moldes das fundações que, também, estabelece critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registros dos componentes e variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis dessas entidades.

A NBC T-10.19 do CFC destaca um ponto fundamental da questão do terceiro setor, saber: as condições de reconhecimento para a filantropia, caso aplicado à Universidade Católica de Goiás - UCG, objeto do presente trabalho, conforme as observações transcritas no texto a seguir:

Destina-se, também, a orientar o atendimento às exigências legais sobre procedimentos contábeis a serem cumpridos pelas pessoas jurídicas de direito privado sem fins de lucrativos, especialmente entidades beneficentes de assistência social (Lei Orgânica da Seguridade Social), para emissão do Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, da competência do Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS).

Essas entidades são constituídas sob forma de fundações públicas ou privadas, ou sociedades civis, nas categorias de entidades sindicais, culturais, associações de classe, partidos políticos, ordem dos advogados, conselhos federais, regionais e seccionais de profissões liberais, clubes esportivos não-comerciais e outras entidades enquadradas nas atividades específicas dessas entidades.

A NBC T 10.19 do CFC no tocante aos resultados obtidos, regulamenta que, sendo positivos, não serão destinados aos detentores do patrimônio

líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit.

Aplica-se às Entidades sem Fins Lucrativos, à semelhança das Fundações, Entidades Sindicais, e Associações de Classe, os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como, as Normas Brasileiras de Contabilidade e suas Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e, por extensão, a Lei nº 6.404/76, no que couber.

A NBC T-3 do CFC é a base das demonstrações contábeis, com as exceções das denominações: Capital que é substituída por Patrimônio Social; e Lucros ou Prejuízos Acumulados que são substituídos por Superávit ou Déficit Acumulados.

2.4.4.2. O balanço patrimonial do terceiro setor

O quadro 55 representa de forma sucinta o patrimônio das Entidades sem Fins Lucrativos, conforme a Lei nº 6.404/76 e a Normas Brasileiras de Contabilidade do Conselho Federal de Contabilidade: NBC T-3; NBC T 10.4; NBC T 10.18; e NCB T 10.19.

Quadro 55: O patrimônio do terceiro setor

BALANÇO PATRIMONIAL – Terceiro Setor			
Lei nº 6.404/76, NBC T-3, NBC T-10.4; NBC T-10.18 e NCB T-10.19			
ATIVO REAL	{	ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO REAL {
		Disponibilidade	PASSIVO CIRCULANTE
	{	Créditos	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
		Estoques	RESULTADO DE EXERCÍCIO FUTURO
		Despesas Antecipadas	
		Outros Valores e Bens	
		REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	
		Créditos	
		Estoques	
		Despesas Antecipadas	
		O. Valores e Bens	
		ATIVO PERMANENTE	PATRIMÔNIO SOCIAL
	{	Investimentos	
		Imobilizado	SUPERÁVITS OU DÉFICITS ACUMULADOS
		Diferido	
TOTAL		TOTAL	

Fonte: CFC (2001. p. 29-33).

Peres e Gomes (2000. p. 22 e 23) comentando sobre os empreendimentos, num enfoque de seus objetivos sociais, conceituam o capital e o orçamento da forma a seguir:

O capital é a dotação inicial destinada a financiar a gestão de uma empresa, representada pela parcela da riqueza pessoal do proprietário ou dos sócios, colocada à disposição do *negócio ou empreendimento*. O Orçamento é a previsão de gastos para a satisfação das necessidades - pessoais ou institucionais - *entidades de fins sociais*, num determinado período, bem como, das suas respectivas fontes financiadoras; nas empresas prestadoras de serviços é um instrumento básico para calcular o custo de seus produtos, elemento fundamental na determinação dos preços de venda aos seus usuários.

Peres e Gomes (2000, p. 18 e 19) comentam que, no tocante aos objetivos das organizações, fazem um parâmetro entre as que têm fins lucrativos com aquelas sem fins lucrativos e argumentam que, em relação aos objetivos dessas instituições, a contabilidade apresenta as seguintes características:

- a) para as empresas - o objetivo geral é registrar as ocorrências rotineiras da gestão com vistas a manter atualizado o valor dos componentes patrimoniais usados na geração de novas riquezas; e o objetivo específico é apurar os valores dos tributos gerados nas operações realizadas durante o exercício e também a apuração do resultado econômico do negócio no período.
- b) para as entidades sem finalidades de lucros são: o objetivo geral é registrar as ocorrências rotineiras da gestão com vistas a manter atualizado o valor dos componentes patrimoniais usados no cumprimento de suas finalidades, ou seja, a efetiva prestação de serviços na distribuição de riquezas, a um grupo de pessoas a exemplo de um clube recreativo ou à população em geral, no caso do estado; o objetivo específico é subsidiar a gestão institucional e organizar a prestação de contas do gestor.

Afirmam que tomando como parâmetro básico a forma de financiamento da gestão institucional, a contabilidade pode ser estudada segundo os dois grandes grupos:

- a) contabilidade empresarial - para as entidades com fins econômicos, lucrativas que apresentam como a principal fonte financiadora da gestão o capital dos proprietários, que em circulação, deverá gerar novas riquezas, suficientes para recuperar os custos, cobrir as despesas e remunerar os recursos aplicados no negócio, que é o objetivo primordial dessas instituições; ainda com relação aos lucros obtidos, eles poderão ser reinvestidos no próprio negócio e/ou revertidos aos proprietários ou capitalistas, com a distribuição de dividendos, neste caso pode-se afirmar que a empresa apresenta uma gestão por capital permanente, cumulativo e/ou distributivo; e,
- b) contabilidade orçamentária – para as entidades com fins sociais ou ideais, não lucrativas, que tem como base da gestão um

orçamento periódico, com as fontes financiadoras advindas das suas atividades operacionais e/ou através de recursos provenientes de terceiros, com as seguintes conotações: primeira, são compulsórios, com recebimento de tributos dos cidadãos ou contribuintes, de contribuições previdenciárias, de associados, dentre outras situações semelhantes; segunda, são facultativos, com recebimento de contribuições optativas, como as doações de particulares, e outras; e, terceira, alternativos com recebimento resultante da celebração de acordos em geral, a exemplo de contratos e convênios.

Peres e Gomes (2000, p. 258) baseados na estrutura do patrimônio da Lei nº 4.320/64, normatizado para o poder público, propõem um esboço de estrutura patrimonial para o terceiro setor, conforme o quadro 56.

Quadro 56: O patrimônio do terceiro setor

BALANÇO PATRIMONIAL Adaptado à Lei nº 4.320/64	
ATIVO	PASSIVO
<div> <div>ATIVO REAL</div> <div> <div>FINANCEIRO</div> <div>Disponibilidade</div> <div>Realizável</div> <div>Valores a Apropriar</div> <div>PERMANENTE</div> <div>Bens</div> <div>Créditos</div> <div>Valores</div> <div>TRANSITÓRIO</div> <div>Bens a Receber</div> </div> </div>	<div> <div>PASSIVO REAL</div> <div> <div>FINANCEIRO</div> <div>Dívida Flutuante</div> <div>Outras Obrigações</div> <div>PERMANENTE</div> <div>Financiamentos</div> <div>TRANSITÓRIO</div> <div>Dívida em Apuração</div> </div> </div> <div> <div>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</div> <div> <div>PATRIMÔNIO SOCIAL</div> <div>Saldo Financeiro</div> <div>Patrimônio Permanente</div> <div>Patrimônio Transitório</div> </div> </div>
TOTAL	TOTAL

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000, p.258).

Dada às características de entidades filantrópicas, por sua semelhança com as atividades do estado, usufruir benefícios públicos ainda que através de renúncia de receita, essas instituições deveriam apresentar, com algumas adaptações, um patrimônio semelhante ao utilizado pelo serviço público.

2.4.4.3. A demonstração de resultado do terceiro setor

O resultado para o terceiro setor pode ser fundamentado nas Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC, editadas pelo CFC de nºs. NBC T-3; NBC T-10.4; NBC T-10.18 e NBC T- 10.19.

A Demonstração do Superávit ou Déficit do quadro 57 foi formalizada conforme os conceitos emanados dessas normas.

Quadro 57 – A demonstração do superávit ou déficit

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT NBC T-3; NBC T -10.4; NBC T- 10.18 e NBC T -10.19
RECEITA OPERACIONAL BRUTA Receitas de Comercialização Receita de Vendas de Serviços
CUSTOS DA VENDAS, SERVIÇO E PRODUÇÃO Custos dos Produtos Vendidos Custos dos Serviços Prestados Custos de Produção
SUPERÁVIT OU DÉFICIT BRUTO
DESPESAS OPERACIONAIS Despesas Atividades-meio Despesas Atividades-fins Despesas com Projetos de Investimentos Despesas com outros objetivos institucionais
SUPERÁVIT OU (DÉFICIT) OPERACIONAL
SUPERÁVIT OU (DÉFICIT) NÃO-OPERACIONAL
SUPERÁVIT OU (DÉFICIT) LÍQUIDO DO EXERCÍCIO

Fonte: Adaptado do CFC (2001. p. 29-33).

Peres e Gomes (2000, p. 20) conceituando a contabilidade nas instituições que utilizam o orçamento como fonte de financiamento de sua gestão, aduzem que a denominação apropriada nesse caso é “contabilidade orçamentária” por ser mais abrangente do que o termo “contabilidade pública ou contabilidade governamental”.

Para eles, no campo de atuação da “contabilidade orçamentária”, enquadram-se as instituições do terceiro setor. Afirmam o seguinte conceito: A contabilidade de associações civis é adotada para as entidades não vinculadas ao estado, de caráter assistencial, educacional, cultural, filantrópico, dentre outros, que custeiam seus gastos com contribuições dos membros de seus quadros associativos e que, em alguns casos, recebem, mesmo que indiretamente, benefícios públicos, por meio de isenção de tributos e/ou contribuições, como as instituições reconhecidas como de utilidade pública, por ato governamental legítimo.

Eles reasseguram que “a Contabilidade Governamental é aquela que possui uma regulamentação própria e que as instituições sem finalidades de lucros, poderão utilizá-la, aplicando no que couber”.

Quadro 58: A demonstração do superávit ou déficit, sob forma de equação

DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DEFICIT - Adaptado sob forma de equação	
VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
RECEITA OPERACIONAL BRUTA	CUSTOS DAS VENDAS, SERVIÇOS E PRODUÇÃO
Receita de Comercialização Receita de Vendas de Serviços	Custos dos Produtos Vendidos Custos dos Serviços Prestados Custos de Produção
DÉFICIT BRUTO (se for o caso)	SUPERÁVIT BRUTO (se for o caso)
	DESPESAS OPERACIONAIS
	Despesas ... Atividades-Meio Despesas ... Atividades-Fins Despesas com Projetos de Investimentos Desp.com Outros Objetivos Institucionais
DÉFICIT OPERACIONAL	SUPERÁVIT OPERACIONAL
RECEITA NÃO-OPERACIONAL	DESPESA NÃO-OPERACIONAL
DÉFICIT NÃO-OPERACIONAL	SUPERÁVIT NÃO-OPERACIONAL
DEFICIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	SUPERÁVIT LÍQUIDO DO EXERCÍCIO
TOTAL	TOTAL

Fonte: CFC (2001. p. 29-33).

Quadro nº 59 – Demonstrativo da gestão econômica – modelo alternativo

DEMONSTRATIVO DA GESTÃO ECONÔMICA OU DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT – modelo alternativo	
VARIAÇÕES ATIVAS	VARIAÇÕES PASSIVAS
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	DESPESA ORÇAMENTÁRIA
Receitas Correntes	Despesas Correntes
Receita de Comercialização Receita de Vendas de Serviços Receita Patrimonial Receitas de Transferências Correntes Outras Receitas Correntes	Despesas de Custeio Transferências Correntes
Receitas de Capital	Despesas de Capital
Receitas de Operações de Créditos Receitas de Alienação de Bens Receitas de Transferências de Capital	Investimentos Inversões Financeiras Transferências de Capital
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS
Aquisição de Bens Móveis Construção e Aquisição de Bens Imóveis Construção e Aquis. de Bens de Natureza Industrial Aquisição de Títulos e Valores Empréstimos Concedidos Diversos	Cobrança da Créditos Alienação de Bens Móveis Alienação de Bens Imóveis Alienação de Bens de Natureza Industrial Alienação de Títulos e Valores Empréstimos Tomados Recebimentos de Créditos Diversos
Total	Total
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
Inscrição de Créditos Inscrição de Outros Créditos Incorporação de Bens Cancelamento de Dívidas Passivas Diversas	Cancelamento da Dívida Ativa Encampação de Dívidas Passivas Diversas
Total de Variações Ativas	Total de Variações Passivas
RESULTADO PATRIMONIAL	RESULTADO PATRIMONIAL
Déficit Verificado (se for o caso)	Superávit Verificado (se for o caso)
TOTAL GERAL	TOTAL GERAL

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000, p. 259-265).

Assim, os resultados das entidades do terceiro setor, sem prejuízo do modelo prescrito pela norma legal, também podem ser apresentados na forma equacional, adaptada de acordo com os preceitos da Lei nº 4.320/64, conjugada com as normas do Conselho Federal de Contabilidade: nºs. NBC T-3; NBC T-10.4; NBC T-10.18 e NBC T-10.19. Quadro 58.

Peres e Gomes (2000, p. 245-265) ao adaptar o modelo de gráfico da Demonstração das Variações Patrimoniais – Anexo 15, exigido pela Lei nº 4.320/64, para os aspectos das entidades que utilizam o orçamento como fonte de financiamento de gestão, denominou-o de “Demonstrativo da Gestão Econômica”. Quadro 59.

2.4.4.4. O balanço financeiro do terceiro setor

Para o terceiro setor, também é aplicável a elaboração do fluxo de caixa, adequando-se as terminologias próprias para as entidades sem fins lucrativos.

Quadro 60: A demonstração do fluxo financeiro

DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO FINANCEIRO – entidades sem finalidade de lucros	
FLUXO DE ENTRADAS	FLUXO DE SAÍDAS
RECEITA ORÇAMENTÁRIA	DESPESA ORÇAMENTÁRIA
Receitas Correntes	Custos das Vendas, Serviços e Produção
Receita de Comercialização	Custos dos Produtos Vendidos
Receita de Vendas de Serviços	Custos dos Serviços Prestados
Receita Patrimonial	Custos de Produção
Receitas de Transferências Correntes	
Outras Receitas Correntes	
Receitas de Capital	Despesas Operacionais
Receitas de Operações de Créditos	Despesas ... Atividades-Meio
Receitas de Alienação de Bens	Despesas ... Atividades-Fins
Receitas de Transferências de Capital	Despesas com Projetos de Investimentos
	Despesas com Outros Objetivos Institucionais
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	EXTRA-ORÇAMENTÁRIA
Resíduos da Despesa Orçamentária (contrapartida da despesa a pagar)	Resíduos da Despesa Orçamentária (pagamento do exercício)
Salários e Ordenados a Pagar	Salários e Ordenados a Pagar
Encargos Trabalhistas	Encargos Trabalhistas
Consignações a Recolher	Consignações a Recolher
...	...
Depósitos	Depósitos
Créditos Financeiros (recebimentos do exercício)	Créditos Financeiros (contrapartida da receita a realizar)
Outras Operações	Outras Operações
...	...
SALDO DO PERÍODO ANTERIOR	SALDO P/O PERÍODO SEGUINTE
Disponível	Disponível
Caixa	Caixa
Bancos e Correspondentes	Bancos e Correspondentes
Vinculados em C/C Bancária	Vinculados em C/C Bancária
TOTAL	TOTAL

Fonte: Fonte: CFC (2001. p. 29-33).

Para aquelas que utilizam o orçamento como peça basilar da administração ou fonte financiadora da gestão, pode-se aplicar, com as devidas adaptações, o balanço financeiro da administração pública.

A estrutura do patrimônio sob o aspecto financeiro, já comentada, consolida a idéia de instrumento de controle financeiro perfeitamente aplicável as instituições sem fins lucrativos, excepcionalmente aquelas entidades denominadas do terceiro setor.

A sua estrutura básica demonstra o fluxo financeiro dos recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária – recebidas e diferidas para o próximo exercício, de natureza extraorçamentária e os saldos do início e fim do período. Quadro 60.

2.4.4.5. O plano de contas do terceiro setor

Quadro 61: O plano de contas do terceiro setor

PLANO DE CONTAS DO TERCEIRO SETOR	
Lei nº 6.404/76 e as normas do CFC: NBCs – T-3; T-10.4; T-10.18 e T-10.	
1	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.2	CRÉDITOS
1.1.3	ESTOQUES
1.1.4	DEPESAS ANTECIPADAS
1.1.4.1	Anuidades e assinaturas a vencer
...
1.1.4.5	Outros Custos e despesas antecipadas
1.2	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.2.1	CRÉDITOS REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO
1.3	PERMANENTE
1.3.1	INVESTIMENTOS
1.3.2	IMOBILIZADO
1.3.3	DIFERIDO
2	PASSIVO
2.1	CIRCULANTE
2.2	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.3	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
2.4	PATRIMÔNIO SOCIAL
2.4.	SUPERÁVIT OU DÉFICIT ACUMULADOS
3	APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
3.1	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
3.1.1	RECEITA OPERACIONAL BRUTA
3.2	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
3.3	RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO
3.4	RESULTADO NÃO OPERACIONAL
...
3.9	APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
...

Fonte: CFC (2001. p. 29-33).

Os gráficos do balanço patrimonial e da demonstração de resultados das entidades sem finalidades lucrativas, apresentam as características próprias de um plano de contas aplicável às entidades denominadas de terceiro setor.

O quadro 61 possibilita visualizar um esboço resumo do plano de contas em relação à Lei nº 6.404/76 e às normas do Conselho Federal de Contabilidade: NBC T-3; NBC T-10.4; NBC T-10.18 e NBC T-10.19.

Peres e Gomes (2000, p. 245-265) descrevem um plano de contas para as entidades estatais conforme a Lei nº 4.320/64 de forma compatível com o patrimônio das instituições do terceiro setor. (Ver quadro 62)

Quadro 62: O plano de contas do terceiro setor

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL - síntese Esboço extraído dos Anexos 13, 14 e 15 da Lei nº 4.320/96	
CODIGOS	TÍTULOS
1	ATIVO
1.1	ATIVO FINANCEIRO
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.2	VINCULADOS EM CONTA CORRENTE BANCÁRIAS
1.1.3	REALIZÁVEL
1.2	ATIVO PERMANENTE
2.	PASSIVO
2.1	PASSIVO FINANCEIRO
2.2	PASSIVO PERMANENTE
3.	SALDO PATRIMONIAL
3.1	ATIVO REAL LÍQUIDO
3.2	PASSIVO REAL A DESCOBERTO
4.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
4.1	VARIAÇÕES ATIVAS
4.1.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2	VARIAÇÕES PASSIVAS
4.2.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.3	RESULTADO PATRIMONIAL
4.3.1	SUPERÁVIT verificado (se for o caso)
4.3.2	DÉFICIT verificado (se for o caso)
9	COMPENSADO
9.1	ATIVO COMPENSADO
9.2	PASSIVO COMPENSADO

Fonte: Peres e Gomes (2000, p. 245-265).

Ao focar orçamento e a contabilidade como instrumento de controle da gestão estratégica, procurou-se dar abrangência as fases de planejamento, elaboração, aprovação e execução orçamentária, enquanto que a contabilidade foi abordada nos aspectos concernentes ao patrimônio das entidades que atuam em atividades quer do Estado, mercado ou terceiro setor.

Os modelos apresentados como alternativas para a elaboração do balanço patrimonial, a demonstração do resultado e o balanço financeiro, são opções que, preservando as exigências legais, poderão ser utilizados pelas instituições que se enquadram nas condições de entidades sem finalidades de lucros,

mormente, as Instituições de Ensino Superior – IES, que usufruem das condições concedidas para aquelas que exercem atividades voltadas para as ações de filantropia.

3. APLICAÇÃO DO ORÇAMENTO-PROGRAMA NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR – IES, SEM FINS LUCRATIVOS

3.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE O ORÇAMENTO-PROGRAMA NAS IES

Com fundamentos no sistema organizacional do terceiro setor, que engloba todas as organizações não-governamentais, de fins sociais e que, como verdadeiras empresas, possuem serviços, produtos, clientes, público-alvo, é que se propõe um modelo de gestão orçamentária.

O modelo de orçamento proposto para essas instituições sem fins lucrativos, focado para aquelas de atuação no ensino superior que necessitam do instrumento de controle de gestão e documento indicador das fontes de financiamento de suas atividades, tem como balizamento o orçamento da administração pública.

A proposta de gestão orçamentária apresentada no presente capítulo está voltada para as instituições de ensino superior – IES com prática de filantropia, onde se buscou um modelo híbrido que contempla o aspecto da regulamentação para as empresas e para as entidades de caráter governamental.

Ainda, necessitam de um planejamento para desenvolver novos controles de gestão, buscando atender as exigências impostas pelo mercado consumidor, programando modificações, visando alcançar a otimização dos recursos disponíveis e redirecionar, se necessário, as estratégias planejadas.

Os sistemas organizacionais voltados para as atividades de ensino superior que apresentam as características de entidades sem finalidades de lucros e filantrópicas, no contexto do orçamento, apresentam tanto a programação como o planejamento estratégico, independentemente dos objetivos propostos pelas mesmas no longo, médio e curto prazos.

A exemplo do mercado e do Estado, o terceiro setor pode tomar conotações híbridas para o seu controle de gestão, mesclando um orçamento intermediário no que couber de programação estratégica, própria para o Estado, ou de planejamento estratégico, próprio para o mercado.

As Instituições de Ensino Superior – IES, com natureza jurídica das mantenedoras classificadas como entidades privadas e com características de organizações particulares, comunitárias, confessionais e filantrópicas, ao utilizar o orçamento como instrumento de gestão estratégica, pode aplicar o modelo orçamentário proposto a seguir.

3.1.1. A técnica orçamentária nas IES

No sentido de conciliar o orçamento das Instituições de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, foi proposta a técnica do Orçamento-Programa, através de uma composição híbrida das características dos orçamentos aplicáveis ao Mercado e ao Estado como uma solução diametral entre o orçamento público e o orçamento empresarial, permitindo uma maior flexibilidade no cumprimento dos seus objetivos institucionais.

A técnica do Orçamento-Programa tem como ênfase o objetivo do gasto, em vez da simples preocupação com a categoria do dispêndio, integrando ao sistema de planejamento na definição das metas ou planos de curto, médio e longo prazos, denominados respectivamente de projetos, programas e diretrizes.

Para a gestão administrativa o plano de longo prazo ou Plano Plurianual é uma programação estratégica integral da mesma, enquanto o plano de curto prazo ou Orçamento-Programa, é uma fração ou um dos períodos parciais dessa gestão.

O Orçamento-Programa, na fase em que desenvolve o seu processo de elaboração, segundo Silva (2003) contemplará:

- a) o diagnóstico da situação existente;
- b) a identificação das necessidades de bens e serviços;
- c) a definição clara dos objetivos para a ação;
- d) a discriminação e quantificação de metas e seus custos;
- e) a avaliação dos resultados obtidos;
- f) estar integrado com os demais instrumentos de planejamento.

Os instrumentos pertinentes ao processo orçamentário percorrem durante a elaboração, as etapas enumeradas a seguir:

- a) preliminarmente, a fixação das diretrizes, projeções e prognósticos;
- b) inicialmente, o preparo das normas e instruções, e encaminhamento às unidades operacionais;
- c) posteriormente, como etapa intermediária, a indicação, pelas unidades operacionais, dos programas de trabalho a serem desenvolvidos e a consolidação das propostas parciais do orçamento no nível de cada órgão;
- d) finalizando o processo, a etapa da consolidação das propostas setoriais, a formulação e aprovação da proposta geral de orçamento e encaminhamento ao órgão deliberativo para a aprovação final.

O processo aplicado na elaboração do Orçamento-Programa é o Processo Misto que percorre as seguintes etapas ou passos:

- a) os níveis hierárquicos superiores traçam as diretrizes e os objetivos desejados em função dos meios disponíveis;
- b) com base nas diretrizes e objetivos traçados pelos níveis hierárquicos superiores, as unidades orçamentárias e/ou executoras elaboram os seus programas de trabalho e devolvem ao nível hierárquico superior;

- c) o nível superior de posse da proposta de orçamento elaborada, procede sua apreciação e consolidação.

Pela técnica de elaboração orçamentária relacionada como de possível aplicação nas Instituições de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, pode-se enumerar como conteúdo básico em sua proposta do Orçamento-Programa: a mensagem de encaminhamento ao órgão deliberativo; o projeto de proposta de orçamento; os demonstrativos de fixação de despesa e previsão de receita.

3.1.2. A execução orçamentária nas IES

O processo orçamentário das entidades sem finalidades de lucros, em todo o seu ciclo, percorre basicamente um processo similar àquele normatizado para a atividade Estatal.

Outrossim, pelas suas características de entidades privadas, para um melhor desempenho em sua gestão, deve buscar uma complementação de seu processo orçamentário naquele aplicado nas entidades com finalidades de lucros, no que couber.

Durante o processo de execução do orçamento, as alterações necessárias para reformular as programações, aprovadas ou inseridas de forma emergente no processo, são procedidas com a abertura de créditos adicionais de natureza suplementares e especiais.

As fontes de recursos para comportar a abertura de créditos serão advindas das seguintes situações:

- a) do superávit financeiro apurado no balanço patrimonial do exercício anterior;
- b) dos provenientes do excesso de arrecadação;
- c) dos resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados para o fim;
- d) do produto de operações de créditos autorizados.

As entidades civis sem finalidades de lucros e de caráter filantrópico ou assistencial, ordinariamente, possuem recursos para execução de seus programas devidamente previstos em seus orçamentos.

Os gastos necessários ao desenvolvimento de suas operações são oriundos de suas próprias atividades e outros que, ainda, dada a sua condição de entidade assistencial, também recebem cumulativamente, valores provenientes de outras entidades.

Quando esses recursos provêm dos cofres públicos, via de regra, são auferidas por convênios firmados para prestação de serviços ou através de benefícios de renúncia de receitas, mais especificamente no caso do INSS, através do CNAS.

Para estabelecer os recursos para execução de programas e suas fontes de recursos, as entidades classificadas como sem finalidades de lucros, passam a administrar a sua gestão com a utilização do orçamento, baseado em programas ou simplesmente denominado de Orçamento-Programa.

3.2. A RECEITA ORÇAMENTÁRIA NAS IES

A receita orçamentária prevista para aplicação nas Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, foi consolidada nos conceitos e modelos previstos na legislação existente para a atividade financeira do Estado, com algumas adaptações daquelas utilizadas nas atividades empresariais.

A nomenclatura da receita orçamentária proposta considera as características peculiares das instituições sem fins lucrativos, conciliando um padrão intermediário entre o Estado e o Mercado, sem contudo descaracterizar as entidades do denominado terceiro setor.

3.2.1. A classificação da receita orçamentária nas IES

A base para a composição da estrutura da receita orçamentária é a classificação econômica prevista na Lei nº 4.320/64, porém adequada para as instituições que atuam na atividade de educação superior – as IES, conforme quadro 63.

Quadro 63: O demonstrativo da receita por categorias econômicas

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste – FUNCEN			Exercício de XXX2
O demonstrativo da receita por categorias econômicas – modelo adaptado para as IES				
Códigos	Especificação	Alínea	Fonte	Categoria Econômica
1000.00.00	Receitas Correntes			
1300.00.00	Receita Patrimonial			
1320.00.00	Receita de Valores Mobiliários			
1321.00.00	Rendimentos de aplicações Financeiras			
1390.00.00	Outras Receitas Patrimoniais			
1391.00.00	Juros de Depósitos Bancários			
1600.00.00	Receita de Serviços			
1605.00.00	Serviços Educacionais			
1605.99.00	Outros Serviços Educacionais			
1700.00.00	Transferências Correntes			
1760.00.00	Transferências de Convênios			
1761.00.00	Convênios com Órgãos Federais			
1762.00.00	Convênios com Órgãos Estaduais			
1763.00.00	Convênios com Órgãos Municipais			
1769.00.00	Convênios com Entidades Não-Governamentais			
1900.00.00	Outras Receitas Correntes			
1920.00.00	Indenizações e Restituições			
1921.00.00	Indenizações			
1922.00.00	Restituições			
2000.00.00	Receitas de Capital			
2100.00.00	Operações de Crédito			
2110.00.00	Operações de Créditos Internas			
2200.00.00	Alienação de Bens			
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis			
2220.00.00	Alienação de Bens Imóveis			
2400.00.00	Transferências de Capital			
2460.00.00	Transferências de Convênios			
2461.00.00	Convênios com Órgãos Federais			
2462.00.00	Convênios com Órgãos Estaduais			
2463.00.00	Convênios com Órgãos Municipais			
2469.00.00	Convênios com Órgãos Não-Governamentais			
TOTAL				

Fonte: Tabela elaborada conforme Peres e Gomes (2000).

Pela demonstração da receita dois grupos compõem o rol das receitas que as IES utilizam como fonte financiadora de sua gestão: as receitas correntes e as receitas de capital.

O diferencial entre os dois grupos é que enquanto as receitas correntes representam mudança quantitativa no patrimônio líquido das IES, enquanto as receitas de capital, à exceção das transferências, representam uma mudança qualitativa.

Para as operações de créditos e as alienações de bens, há um aumento no patrimônio financeiro e uma diminuição no permanente.

Nas operações de crédito, a diminuição do patrimônio permanente é em decorrência da inscrição da obrigação que ultrapassa o exercício, e o seu resgate será objeto de previsões orçamentárias futuras.

Para as alienações de bens, a diminuição do patrimônio permanente é em decorrência da transferência do domínio dos bens para terceiros, de consequência, sua exclusão da relação do ativo permanente.

3.2.2. As fases da receita orçamentária nas IES

A receita orçamentária no caso da IES, em suas etapas percorridas, pode optar, com adaptações às suas características e natureza, ao mesmo processo aplicado às entidades estatais.

Duas fases podem ser distinguidas nesse processo da receita para as IES: a primeira anterior à execução orçamentária; e a segunda durante o período de execução.

Quanto à fase anterior ao período de vigência do orçamento podem ser destacadas as seguintes:

- a) determinação das bases da arrecadação – fase em que são determinadas as receitas arrecadas num determinado período, geralmente cinco anos, que servirão de base para estimar os prováveis valores que irão compor o orçamento;

- b) estimativa dos valores do orçamento – compondo as fontes de receitas que irão financiar as atividades das IES;
- c) programação do exercício – elaboração do cronograma de arrecadação provável para o período de execução, destinado a elaboração do programa de desembolso durante o período de realização das despesas e receitas.

Quanto à fase de vigência do orçamento podem ser destacadas as seguintes:

- a) lançamento – quando a IES procede ao registro de seus direitos em decorrência da competência da receita. É entendido como o procedimento administrativo que ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente determina a receita, calcula o montante devido e identifica o sujeito passivo;
- b) arrecadação e recolhimento – quando os devedores entregam em tesouraria ou depósitos nos agentes financeiros conveniados, os numerários correspondentes às suas obrigações;

Após as considerações sobre a receita orçamentária aplicada às IES, da mesma forma, a despesa orçamentária será enfocada em observância de seus diversos aspectos, e princípios daquela aplicada nos serviços públicos, dada a similaridade com que se apresentam os orçamentos desses dois segmentos de organização e a função do orçamento nas mesmas.

3.3. A DESPESA ORÇAMENTÁRIA NAS IES

A despesa orçamentária aplicada nas IES, a exemplo da receita, foi prevista segundo nos conceitos e modelos da legislação existente para a atividade financeira do Estado, com algumas adaptações das aplicações focadas nas atividades empresariais.

3.3.1. A classificação da despesa orçamentária nas IES

A classificação da despesa orçamentária foi baseada na Lei nº 4.320/64, ainda, foram agrupados alguns modelos previstos em SILVA (2003), PERES E GOMES (2000) e PERES et al (2000), daqueles que mais pareceram se adequar à aplicação nas Instituições de Ensino Superior – IES sem fins lucrativos.

3.3.1.1. A despesa Institucional para as IES

A estrutura organizada no orçamento apresenta a despesa classificada com a denominação de Despesa Institucional, que é um grupo que engloba todas as demais classificações.

Para aplicação nas Instituições de Ensino Superior – IES, a elaboração do modelo da Despesa Institucional foi baseada na classificação da despesa prevista na Lei nº 4.320/64, conforme o modelo a seguir conforme o quadro 64.

Quadro 64: A despesa institucional – modelo adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste – FUNCEN	Exercício de XXX2	
A despesa institucional – modelo adaptado para as IES			
CODIGO	ORGAO / Unidade Orçamentária	R\$	R\$
01.000	REITORIA		
01.001	Gabinete da Reitoria		
.....		
02.000	PRO-REITORIA PARA ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS E FINANCEIROS		
...	...		
03.000	PRÓ-REITORIA PARA ASSUNTOS ACADÊMICOS		
03.001	Gabinete da Pró-Reitoria de Assuntos Acadêmicos		
...	...		
04.000	PRO-REITORIA PARA ASSUNTOS DE POS-GRADUAÇÃO E PESQUISA		
.....		
05.000	PRO-REITORIA PARA ASSUNTOS ESTUDANTIS		
05.001	Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Estudantis		
....		
TOTAL			

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000).

Para os órgãos que constituem o agregado maior de gastos, foram previstos em número de cinco, ou seja: Reitoria; Pró-Reitoria para Assuntos

Administrativos e Financeiros; Pró-Reitoria para Assuntos; Pró-Reitoria p/Assuntos de Pós-Graduação e Pesquisa; Pró-Reitoria para Assuntos Estudantis.

A partir dos órgãos previstos, foram feitos desdobramentos em unidades operacionais que constituem um agregado mais detalhado de despesa, observando as especificidades necessárias para cada área.

A fixação da despesa tem valores aleatórios a título de exemplificação do modelo previsto.

Considerando os recursos alocados para cada área de atuação da Instituição de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, pode-se desdobrar a estrutura organizacional apresentada em relação aos seus objetivos, nos gastos-meio e gastos-fim, assim conceituados:

- a) os gastos-meio com os seguintes órgãos: Reitoria e Pró-Reitoria de Assuntos Administrativos e Financeiros;
- b) os gastos fins com os seguintes órgãos: Pró-reitoria para Assuntos Acadêmicos; Pró-reitoria para Assuntos de Pós-graduação e Pesquisa; Pró-reitoria para Assuntos Estudantis.

A classificação Institucional apresentada em dois níveis de despesa composta de órgãos, que representa o agregado geral e as unidades operacionais, agregado final, foi apropriada para utilização em Instituição de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, para a qual se elabora o orçamento e observando seus objetivos propostos em função da missão que realiza.

3.3.1.2. A despesa funcional e programática para as IES

A Despesa Institucional apresenta a característica de direcionador na composição das despesas Funcional e Programática que evidenciam os objetivos de curto, médio e longo prazos propostos pelas instituições.

a) A despesa funcional

Com base na Despesa Institucional, a despesa classificada como Funcional demonstra os objetivos gerais em longo prazos, identificados como função e, seus objetivos intermediários em médio prazos, identificados como subfunção.

A despesa por função e subfunção adaptada para as entidades do terceiro setor, prestadoras de serviços para a coletividade no ensino superior é apresentada na estruturação do quadro 65.

Quadro 65: As funções e subfunções – modelo adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2	
As funções e subfunções de instituição de ensino superior – modelo proposto para as IES			
FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES	R\$	R\$
01 – ADMINISTRAÇÃO			
	001 – Administração Superior 002 – Expansão Física 003 – Administração Financeira 009 – A especificar		
02 – ENSINO SUPERIOR			
	011 – Ensino de Graduação 012 – Ensino de Pós-Graduação 013 – Pesquisa 014 – Extensão Universitária 015 – Difusão Cultural 099 – A especificar		
03 – ASSISTENCIA			
	031 – Assistência Social 099 – A especificar		
TOTAL			

Fonte: Adaptado da Lei nº 4.320/64.

A Despesa Funcional adaptada para as IES, em seus objetivos de longo prazo, apresenta como os gastos-meio a função da administração e como gastos-fim as funções de ensino superior e assistência.

Para os objetivos de médio prazo, os gastos-meio são representados pelas subfunções de administração superior, expansão física e administração financeira e, para os gastos-fins, as subfunções de ensino de graduação, ensino de pós-graduação, pesquisa, extensão universitária, difusão cultural e assistência social.

b) A despesa da estrutura programática

A Despesa da Estrutura Programática, conforme o quadro 66, consiste nos objetivos de curto prazo da instituição e são representados pela parcela priorizada das diretrizes constantes do plano estratégico da instituição. É o detalhamento da despesa consolidado no Plano Operativo no Plano Operativo Anual concretizados em dois instrumentos de trabalho:

1. projetos – programas concretizados no Plano Operativo Anual e que resultam em desenvolvimentos;
2. atividades - aqueles que resultam em operacionalização denominados de atividades.

Quadro 66: A despesa por funções e subfunções, por programas e projetos ou atividades

UNIDADE				Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN		Exercício XXX2	
A despesa por função (F) e subfunção (SF), e por programas (P) e projetos ou atividades (P/A) – resumo adaptado para as IES							
DETALHAMENTO				DENOMINAÇÃO	VALORES – R\$		
F	SF	P	P/A		(P/A)	(P)	(F/SF)
01				ADMINISTRAÇÃO			
	001			ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR			
		001		DIREÇÃO SUPERIOR			
			2.001	Manutenção do Gabinete da Reitoria			
	002			EXPANSÃO FÍSICA			
	003			ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA			
02				ENSINO SUPERIOR			
	001			ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR			
	011			ENSINO DE GRADUAÇÃO			
		008		SELEÇÃO DISCENTE			
			2.018	Manutenção da Coordenação de Seleção Discente			
		009		CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS			
			2.019	Manutenção do Departamento de Administração			
			2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade			
		019		CULTURA, DESPORTO E/OU LAZER			
03				ASSISTÊNCIA			
	031			ASSISTÊNCIA SOCIAL			
		020		ASSISTÊNCIA ESTUDANTIL			
TOTAIS							

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 140-145).

A proposta de classificação da Despesa Programática, a exemplo das demais, também se trata de um referencial para que as IES possam elaborar suas programações, adequando em conformidade com sua estrutura organizacional e seus objetivos programados no planejamento estratégico elaborado para esse fim.

3.3.1.3. A despesa segundo a natureza e fontes de recursos

A Despesa por Natureza dos Gastos demonstra os reflexos dessas aplicações de recursos ocorridos no patrimônio das IES. O modelo adaptado para as IES, foi selecionado no referencial previsto na Lei nº 4.320/64.

É um conjunto de gastos resultante da combinação dos elementos:

- I. categorias econômicas;
- II. grupos;
- III. modalidade de aplicação;
- IV. elementos de despesa.

A forma de agrupamento da Despesa por Natureza, com a sua estrutura básica de combinação dos elementos que integram essa composição, está demonstrada sob forma de esboço resumo no quadro 67.

Quadro 67: A despesa por natureza – elementos básicos de composição

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2
A DESPESA POR NATUREZA DE GASTOS – modelo adaptado para as IES		
TIPO	DESCRIÇÃO	
A – CATEGORIAS ECONÔMICAS	3 – Despesas Correntes 4 – Despesas de Capital	
B – GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESAS	1 – Pessoal e Encargos Sociais 2 – Juros e Encargos da Dívida ...	
C – MODALIDADES DE APLICAÇÃO	10 – Aplicações Diretas 20 – Transferências a Fundos ...	
D – ELEMENTOS DE DESPESA	01 – Vencimentos e Vantagens Fixas 02 – Obrigações Patronais	

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 146-148).

A Despesa por Natureza formalizada para as Instituições de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, é complementada pela Despesa por Fontes de Recursos e decorre da necessidade de melhor acompanhamento e controle das vinculações existentes entre receitas e despesas.

As fontes de recursos das IES podem ser oriundas de:

- I. de recursos próprios;
- II. de recebimento de transferências;

- III. de renúncia de receitas;
- IV. de financiamentos;
- V. de convênios;
- VI. e de fontes de filantropia.

O quadro 68 apresenta um exemplo de classificação onde conjuga as classificações das Despesas por Natureza e por Fontes de Recursos.

Quadro 68: A despesa por natureza e fontes de recursos

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN		Exercício XXX2
A despesa por natureza e fonte de recursos – modelo adaptado para as IES			
Código	Desdobramento	Natureza	Valor
3.0.00.00.00.00	DESPESAS CORRENTES	CATEGORIA ECONÔMICA	
3.3.00.00.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	GRUPO DE DESPESA	
3.3.10.00.00.00	APLICAÇÕES DIRETAS	MODALIDADE DE APLICAÇÃO	
3.3.10.18.00.00	Material de consumo	Elemento de despesa	
3.3.10.18.07.00	Materiais de uso didático	Subelemento de despesa	
3.3.10.18.07.10	Recursos próprios	Fonte de recurso	
3.3.10.18.07.20	Recurso de transferência	Fonte de recurso	
3.3.10.18.07.30	Recurso de renúncia de receita	Fonte de recurso	
3.3.10.18.07.40	Recurso de convênio	Fonte de recurso	
3.3.10.18.07.50	Recurso de filantropia	Fonte de recurso	
3.3.10.18.07.60	Recurso de financiamento	Fonte de recurso	
3.3.10.18.07.90	Recurso de outras fontes	Fonte de recurso	

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000, p. 105-106).

A Despesa por Natureza agrupada com a Fonte de Recursos é demonstrada num esboço simplificado no quadro 69.

Pela demonstração da Despesa por Natureza e Fontes de Recursos para as Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, dois grupos compõem o rol de recursos para sua gestão: as despesas correntes e as despesas de capital.

O diferencial entre os dois grupos é que, enquanto as despesas correntes representam mudança quantitativa no patrimônio líquido das IES, as despesas de capital representam uma mudança qualitativa.

As Despesas por Fontes de Recursos, ficaram assim distribuídas: Despesas com Recursos Próprios; Despesas com Recursos de Convênios; Despesas com Recursos de Filantropia; Despesas com Recursos de Financiamentos.

Quadro 69: A despesa por natureza e fontes de recursos

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN					Exercício XXX2			
A despesa por categorias econômicas (CE), grupo de natureza de despesas (ND), modalidades de aplicação (MA), elementos subelementos de despesa (ED/SD), e fontes de recursos (FR)										
DETALHAMENTO					NOMENCLATURA		VALORES - \$			
CE	ND	MA	ED/SD	FR		FR	ED/SD	MA	CE/ND	
3					DESPESAS CORRENTES					
	1				PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			01.00		VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS					
			01.01		Pessoal Administrativo					
				10	recursos próprios					
	3				OUTRAS DESPESAS CORRENTES					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			07.00		Auxílio alimentação					
				10	recursos próprios					
4					DESPESAS DE CAPITAL					
	4				INVESTIMENTOS					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			28.00		Obras e Instalações					
				10	recursos próprios					
	5				INVERSOES FINANCEIRAS					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			30.00		Aquisição de imóveis					
			31.00		Aquisição de produtos para revenda					
			34.00		Concessão de empréstimos e financiamentos					
	6				AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			35.00		Principal da dívida contratual resgatado					
					TOTAL					

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 146-148).

O modelo de classificação apresentado da Despesa por Natureza e sua composição, deverá ser adequado às situações específicas de cada Instituição de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, de forma a atender as necessidades que possam ter relevância em sua estruturação e organização de suas atividades.

3.3.2. A despesa administrativa-legal

A Despesa Administrativa-legal é o conjunto de despesas previstas na Lei nº 4.320/64 que enfoca os diversos prismas dos gastos públicos, combinando as despesas:

- a) Institucional;
- b) Funcional e da Estrutura Programática;

c) Natureza e Fonte de Recursos.

A forma como se organiza as despesas em seus enfoques, formam a denominada Despesa Administrativa-legal e contábil, conforme o exemplo do quadro 70.

Quadro 70: A despesa administrativa-legal e contábil

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2
A despesa administrativa-legal e contábil, segundo a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964)		
Classificação administrativo-legal	Compreende	Classificação contábil
INSTITUCIONAL	Órgão – Unidade Orçamentária	PROGRAMA DE TRABALHO
FUNCIONAL E PROGRAMÁTICA	Função, Subfunção – Programa, Projeto/Atividade	
ECONÔMICA	Categoria Econômica Grupo de Natureza da Despesa Modalidade de Aplicação Elemento de Despesa	NATUREZA DA DESPESA
FONTE DE RECURSOS	Origens dos Recursos	FONTE DE RECURSOS

Fonte: Adaptada de Silva (2003, p. 152).

No exemplo esboçado no quadro 71, a Despesa Institucional tem como Órgão o Gabinete do Reitor e, como Unidade Orçamentária a Assessoria de Apoio Técnico. Para o enfoque da Despesa por Natureza, tem como elemento de despesa o material de consumo e como subelemento de despesa o material didático. A Fonte de Recursos é a renúncia de receita.

Quadro 71: A despesa administrativa-legal

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2
A despesa administrativa-legal – composição da despesa nos orçamentos, adaptadas para as IES		
CODIGO	DESDOBRAMENTO	INTERPRETAÇÃO
32	Órgão	Pró-Reitoria de Assuntos Administrativos
01	Unidade Orçamentária	Coordenadoria de Apoio Administrativo
01	Unidade Administrativa ou Executiva	Departamento de Recursos Materiais
01	Função	Administração
001	Subfunção	Administração Superior
001	Programa	Direção Superior
2001	Atividade	Manutenção do Gabinete da Reitoria
3	Categoria Econômica	Despesas Correntes
3	Grupo de Despesa	Outras Despesas Correntes
10	Modalidade de Aplicação	Aplicações Diretas
07	Elemento de Despesa	Material de Consumo
07	Subelemento de Despesa	Materiais de Uso Didático
30	Fonte de Recursos	Renúncia de Receitas

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 152).

A combinação das despesas institucional, funcional e programática compõem o que se denomina de Programa de Trabalho.

O enfoque Econômico com Fonte de Recursos complementa o Programa de Trabalho, formando o que se denomina de Crédito Orçamentário, onde o

valor atribuído ao mesmo é denominado de Dotação Orçamentária, conforme a figura 19.

ENFOQUES	PROGRAMA DE TRABALHO	NATUREZA DA DESPESA	FONTE DE RECURSOS	VALOR
CÓDIGOS	30.02 – 01.001.001.2003	3.3.10.07.07	30	R\$
Crédito Orçamentário			Dotação Orçamentária	

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 152).

Figura 19: A despesa administrativa

A Planilha de Custos das Unidades Orçamentárias é o instrumento basilar do Planejamento Orçamentário que, dado ao grau de detalhe em relação aos níveis de desdobramentos, possibilita avaliar as despesas nos seguintes enfoques básicos:

- a) institucional – Órgãos e Unidade Orçamentárias;
- b) funcional – Função e Subfunção;
- c) estrutura Programática – Programa e Projetos e Atividades;
- d) natureza – Categoria Econômica, Grupo de Despesa, Modalidade de Aplicação e Elemento de Despesa e Fontes de Recursos.

A Planilha de Custos permite uma análise das aplicações de recursos a partir do nível mais abstrato e geral – as funções e subfunções, até os níveis mais concreto e localizado – os projetos e atividades, com a natureza de gastos e as fontes de recursos.

A Despesa Administrativa-Legal em seu detalhamento por Unidades Orçamentárias, constitui Planilha de Custos com nível analítico de informações para subsidiar a elaboração de relatórios exigidos ou necessários para o processo orçamentário da gestão estratégica das IES.

Quadro 72: A despesa administrativa-legal – planilha de custos

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2	
A despesa administrativa-legal – planilha de custos adaptada para as IES							
ÓRGÃO				UNIDADE ORÇAMENTÁRIA			
CÓDIGO	NOME			CÓDIGO	NOME		
03.00	Pró-Reitoria para Assuntos Acadêmicos			03.013	Departamento de Ciências Contábeis		
FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO, PROGRAMA				PROJETO/ATIVIDADE			
CÓDIGO	NOME			CÓDIGO	NOME		
02.011.009	Ciências Administrativas			2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade		
CE – CATEGORIAS ECONÔMICAS, ND – NATUREZA DE DESPESA, MA – MODALIDADE DE APLICAÇÃO, ED – ELEMENTO DE DESPESA, SD – SUBELEMENTO DE DESPESA, e, FR – FONTES DE RECURSOS.							

DETALHAMENTO					NOMENCLATURA		VALORES - \$			
CE	ND	MA	ED	FR	NATUREZA DA DESPESA		FR	SE/ED	MA	CE/ND
3					DESPESAS CORRENTES					
	1				PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			01		VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS					
			01.01		Pessoal Administrativo					
				10	recursos próprios					
	3				OUTRAS DESPESAS CORRENTES					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			09.00		Auxílio Financeiro a Estudantes					
				10	recursos próprios					
4					DESPESAS DE CAPITAL					
	4				INVESTIMENTOS					
		10			DIRETAS					
			28.00		Obras e Instalações					
				10	recursos próprios					
			29.00		Equipamentos e Material Permanente					
				10	recursos próprios					
TOTAL										

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 146-148).

3.4. OS DEMONSTRATIVOS ORÇAMENTÁRIOS PARA AS IES

A execução do orçamento permite o acompanhamento de seu desempenho durante o seu ciclo operacional, com obtenção de informações que viabilizam as análises e emissões de relatórios orientadores da gestão do orçamento, assegurando a sua performance e o alcance de forma eficiente e eficaz dos seus objetivos programados.

Concernente ao orçamento aplicado as IES, pode-se convencionar algumas planilhas essenciais ao sistema de controle do Planejamento Estratégico dessas organizações.

3.4.1. O demonstrativo da receita nas IES

A Receita Orçamentária é baseada na Tabela prevista na Lei nº 4.320/64 e demonstra o confronto da receita estimada em confronto com a realizada segundo as Categorias Econômicas, conforme o quadro 73.

Quadro 73: O comparativo da receita orçada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício XXX2	
O comparativo da receita orçada com a realizada – modelo R1, adaptado para as IES						
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		ORÇADA	REALIZADA			DIFERENÇA
Código	Especificação		Arrecadada	Recursos a Receber	Total	(+ / -)
1000.00	Receitas Correntes					
1300.00	Receita Patrimonial					
1600.00	Receitas de Serviços					
1700.00	Transferências Correntes					
1900.00	Outras Receitas Correntes					
	SOMA					
2000.00	Receitas de Capital					
2100.00	Operações de Crédito					
2200.00	Alienação de Bens					
2400.00	Transferências de Capital					
	SOMA					
	TOTAL					

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p. 8).

Pelo quadro 73, verifica-se as receitas orçadas e realizadas destacando destas as recebidas e aquelas a receber no período seguinte, representado os resíduos a receber do ano anterior.

Comparando a receita realizada com a orçada pode ser visualizado o resultado da gestão obtido com as arrecadações. O resultado será um Superávit quando as arrecadações superam as estimativas e Déficit quando as previsões são superiores as arrecadações.

3.4.2. Os demonstrativos da despesa nas IES

A despesa no orçamento pode ser visualizada sob diversos prismas com a finalidade subsidiar o gestor em suas ações de cumprimento dos objetivos programados.

Os demonstrativos da despesa orçamentária são baseados naqueles previstos na Lei nº 4.320/64, adaptados para as IES.

a) O comparativo da despesa administrativa-legal – autorizada com a realizada

O enfoque da despesa Administrativa-legal, quadro 74, é a sua descrição por Programas de Ação, Elementos ou Subelementos de Despesa e por Fontes de Recursos. O comparativo faz o confronto entre a fixação e a realização, demonstrando, ainda, o saldo não aplicado no período. Esse demonstrativo está representado no modelo – D1, adaptado para aplicação nas IES.

Quadro 74: O comparativo da despesa administrativa-legal – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN						Exercício XXX2		
O comparativo da despesa administrativa-legal – autorizada com a realizada – modelo D1, adaptado para as IES										
DETALHAMENTO DO ORÇAMENTO		DESPESA AUTORIZADA					DESPESA REALIZADA			SALDO EM XXX2
		Orçamento e Alterações			Créd.Especiais/Extraordinários	Total	Paga	A pagar	Total	
Código	Especificação	Inicial	Reduções	Suplementações						
... ..	Programa de Trabalho									
... ..	Natureza da Despesa									
... ..										
TOTAIS										

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p. 9).

Nesse demonstrativo as despesas são comparadas entre as autorizadas com as realizadas. Das despesas realizadas destacam-se as pagas das que estão a pagar, bem como o saldo não utilizado no período.

Com base na Planilha de Custos da Unidade Orçamentária denominada de Departamento de Contabilidade, segue o exemplo de Demonstrativo da Despesa pelo Aspecto Administrativo-legal para as IES, feito em duas etapas.

A primeira etapa está identificada como modelo D1a, onde se evidencia a Despesa Autorizada, conforme o quadro 75.

No quadro 75 é visualizado a despesa autorizada inicial, considerando as opções de reduções e suplementações dos créditos orçamentários e, o fluxo dos créditos especiais e extraordinários.

A segunda etapa está identificada como modelo D1b, onde se evidencia o total da Despesa Autorizada em confronto com as Despesas Realizadas no

período, distinguindo-se as Despesas Pagas e as Despesas a Pagar, bem como, o saldo não utilizado no mesmo período. (Ver quadro 76)

Quadro 75: O comparativo da despesa administrativa-legal autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício XXX2	
O comparativo da despesa administrativa-legal – autorizada com a realizada – modelo D1a, adaptado às IES						
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA				TOTAL
Código	Especificação	Orçamento e Alterações			Créd.Especiais e Extraordinários	
		Inicial	Reduções	Suplem.		
01.001	Gabinete da Reitoria					
01.001.001.2001	Manutenção do Gabinete da Reitoria					
...	...					
02.001	Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros					
01.001.001.2006	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros					
...	...					
03.001	Gabinete da Pró-Reitoria p/Assuntos Acadêmicos					
...	...					
03.013	Departamento de Ciências Contábeis					
02.011.009.2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade					
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios					
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios					
3.110.01.01(50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia					
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios					
3.110.01.02 (40)	Pessoal Docente – Recursos de Convênios					
3.110.01.02 (50)	Pessoal Docente – Recursos de Filantropia					
3.110.01.03 (10)	Pessoal – Provisão para 13º Salário – R. Próprios					
3.110.01.04 (10)	Pessoal – Provisão para 1/3 de Férias – R. Próprios					
3.110.02.00 (10)	Obrigações Patronais – Recursos Próprios					
3.3.10.09.00 (10)	Auxílio para Estudantes – R. Próprios					
3.3.10.12.00 (10)	Auxílios p/Entidades Estudantis – R. Próprios					
3.3.10.18.00 (10)	Material de Consumo – Recursos Próprios					
3.3.10.18.00 (40)	Material de Consumo – Recursos de Convênios					
3.3.10.18.00 (50)	Material de Consumo – Recursos de Filantropia					
3.3.10.19.00 (10)	Material para Distribuição Gratuita					
3.3.10.23.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Física – R. Próprios					
3.3.10.24.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Jurídica – R. Próprios					
3.3.10.25.00 (10)	Serv. Públicos e/ou Enc. Coletivos – R. Próprios					
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios					
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios					
...	...					
TOTAIS						

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p. 9).

Quadro 76: O comparativo da despesa administrativa-legal autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2			
O comparativo da despesa administrativa-legal – autorizada com a realizada – modelo D1b, adaptado para as IES						
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA	DESPESA REALIZADA			SALDO
Código	Especificação		Paga	A Pagar	Total	
01.001	Gabinete da Reitoria					
01.001.001.2001	Manutenção do Gabinete da Reitoria					
...	...					
02.001	Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros					
01.001.001.2006	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros					
...	...					
03.001	Gabinete da Pró-Reitoria p/Assuntos Acadêmicos					
...	...					
03.013	Departamento de Ciências Contábeis					
02.011.009.2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade					
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios					
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios					
3.110.01.01(50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia					
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios					
3.110.01.02 (40)	Pessoal Docente – Recursos de Convênios					
3.110.01.02 (50)	Pessoal Docente – Recursos de Filantropia					
3.110.01.03 (10)	Pessoal – Provisão para 13º Salário – R. Próprios					
3.110.01.04 (10)	Pessoal – Provisão para 1/3 de Férias – R. Próprios					
3.110.02.00 (10)	Obrigações Patronais – Recursos Próprios					
3.3.10.09.00 (10)	Auxílio para Estudantes – R. Próprios					
3.3.10.12.00 (10)	Auxílios p/Entidades Estudantis – R. Próprios					
3.3.10.18.00 (10)	Material de Consumo – Recursos Próprios					
3.3.10.18.00 (40)	Material de Consumo – Recursos de Convênios					
3.3.10.18.00 (50)	Material de Consumo – Recursos de Filantropia					
3.3.10.19.00 (10)	Material para Distribuição Gratuita					
3.3.10.23.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Física – R. Próprios					
3.3.10.24.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Jurídica – R. Próprios					
3.3.10.25.00 (10)	Serv. Públicos e/ou Enc. Coletivos – R. Próprios					
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios					
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios					
...	...					
TOTAIS						

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p. 9).

b) O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada

A despesa orçamentária pode ser vista ainda sob o prisma de sua natureza, demonstrando o seu fluxo ao longo do período, comparando as autorizações e realizações e o saldo residual, conforme o quadro 77.

Quadro 77: O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN						Exercício XXX2		
O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2, adaptado para as IES										
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA				DESPESA REALIZADA			SALDO	
Código	Especificação	Orçamento e Alterações			Especiais e Extraordinários	Total	Paga	A pagar		Total
		Inicial	Reduções	Suplem.						
X X.X X.X.XX X.X.XX.XXXX	Categoria Econômica Grupo de Despesa Modalidade de Aplicação Elemento e Subelemento de Despesa									
TOTAIS										

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

A Despesa por Natureza no tocante as autorizações para o período está demonstrada sob forma de um esboço resumo na Planilha D2a, conforme o quadro 78.

Quadro 78: O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2	
O comparativo da despesa autorizada com a realizada – modelo D2a, adaptado para as IES							
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA				TOTAL EM 31/12/XX2	
Código	Especificação	Orçamento e Alterações			Especiais e Extraordin.		
		Inicial	Reduções	Suplementações			
3	DESPESAS CORRENTES						
3.1	PESSOAL E ENCARGOS PESSOAIS						
3.110	APLICAÇÕES DIRETAS						
3.110.01.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
3.110.01.01	PESSOAL ADMINISTRATIVO						
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios						
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios						
3.110.01.01 (50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia						
3.110.01.02	PESSOAL DOCENTE						
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios						
3.3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
3.3.10	APLICAÇÕES DIRETAS						
3.3.10.07.00	AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO						
3.3.10.07.00 (10)	Auxílio Alimentação – Recursos Próprios						
4.	DESPESAS DE CAPITAL						
4.4	INVESTIMENTOS						
4.4.10	APLICAÇÕES DIRETAS						
4.4.10.28.00	OBRAS E INSTALAÇÕES						
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios						
4.4.10.29.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE						
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios						
4.4.10.29.00 (40)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Convênios						
4.4.10.29.00 (60)	Equip.e Mat. Permanente – R. Financiamentos						
TOTAIS							

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

A Despesa por Natureza está demonstrada na Planilha de Custos D2b, enfocando o montante dos valores autorizados em confronto com o realizado e o saldo não utilizado no período. A despesa realizada no período evidencia os valores pagos e àqueles a pagar.

Quadro 79: O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste – FUNCEN	Exercício XXX2			
O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2b, adaptado para as IES						
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA	DESPESA REALIZADA			SALDO
Código	Especificação		Paga	A pagar	Total	
3	DESPESAS CORRENTES					
3.1	PESSOAL E ENCARGOS PESSOAIS					
3.110	APLICAÇÕES DIRETAS					
3.110.01.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
3.110.01.01	PESSOAL ADMINISTRATIVO					
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios					
4.	DESPESAS DE CAPITAL					
4.4	INVESTIMENTOS					
4.4.10	APLICAÇÕES DIRETAS					
4.4.10.28.00	OBRAS E INSTALAÇÕES					
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios					
4.4.10.29.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE					
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios					
4.4.10.29.00 (40)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Convênios					
4.4.10.29.00 (60)	Equip.e Mat. Permanente – R. Financiamentos					
TOTAIS						

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

- c) A despesa por plano de ação, categorias econômicas e fontes de recursos – realizada;

Quadro 80: O demonstrativo da despesa funcional, programática, econômica/ fonte de recursos – realizada, modelo D3, adaptado para as IES

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN					Exercício XXX2	
O demonstrativo da despesa funcional, programática, econômica/fonte de recursos – realizada, modelo D3, adaptado para as IES								
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		A – PLANOS DE AÇÃO		B – CATEGORIAS ECONÔMICAS		C – FONTES DE RECURSOS		TOTAL (A=B=C)
Código	Especificação	Projetos	Atividades	Correntes	Capital	Ordinário	Vinculado	
01.001.001.2001	Manutenção do Gabinete da Reitoria							
01.001.001.2006	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros							
02.011.009.2020	Manutenção do Departamento de Contabilidade							
...	...							
TOTAIS								

Fonte: Peres et all (2000, p. 10).

O Demonstrativo da Despesa Realizada por plano de ação, categorias econômicas/fonte de recursos, é um enfoque da despesa que possibilita visualizar os gastos totais das IES. Quadro 80.

- d) O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos/fonte de recursos – autorizada com a realizada

O Comparativo da Despesa Autorizada com a Realizada por Programas de Ação, Elementos ou Subelementos/Fonte de Recursos, demonstra a despesa autorizada em confronto com a despesa realizada e o saldo residual dessa movimentação, por objetivos de curto prazo e o reflexo causado no patrimônio com as origens dos recursos financiadores dos gastos, conforme o quadro 81.

Quadro 81: O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos/fonte de recursos – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN						Exercício XXX2		
O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos/fonte de recursos – autorizada com a realizada, modelo D4, adaptado para as IES										
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA					DESPESA REALIZADA			SALDO
Código	Especificação	Orçamento e Alterações			Especiais e Extraordinários	Total	Paga	A pagar	Total	
		Inicial	Redução	Suplem.						
xx.xxx.xxx.xxxx xx.xx.xx (xx)	Projeto/Atividade Elementos/Subelementos de Despesa e Fontes de Recursos									
... .. xx.xxx.xxx.xxxx xx.xx.xx (xx)	Projeto/Atividade Elementos/Subelementos de Despesa e Fontes de Recursos									
TOTAIS										

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

A despesa por programa de ação, elementos e subelementos de despesa, e, por fontes de recursos, no tocante as suas autorizações para o período, conforme a planilha de custos D4a, demonstra o orçamento e alterações, desdobrado em saldo inicial, reduções e suplementações, conjugado com os créditos especiais e extraordinários, que perfazem o montante da fixação da despesa para o período, conforme o quadro 82.

O quadro 83, Planilha de Custo D4b, comparativo da despesa autorizada com a realizada por programa de ação, elementos e subelementos de despesa,

e, por fontes de recursos, apresenta o montante da despesa autorizada com a realizada.

Quadro 82: O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício XXX2	
O comparativo da despesa autorizada com a realizada por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos – modelo D4a, adaptado às IES						
Código	DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO Especificação	DESPESA AUTORIZADA				TOTAL
		Orçamento e Alterações			Especiais e Extraordinários	
		Inicial	Reduções	Suplem.		
01.001.001.2001	Manutenção do Gabinete da Reitoria					
...					
01.001.001.2006	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros					
...					
03.001	Gabinete da Pró-Reitoria p/Assuntos Acadêmicos					
...					
02.011.009.2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade					
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios					
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios					
3.110.01.01 (50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia					
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios					
3.110.01.02 (40)	Pessoal Docente – Recursos de Convênios					
3.110.01.02 (50)	Pessoal Docente – Recursos de Filantropia					
3.110.01.03 (10)	Pessoal – Provisão para 13º Salário – R. Próprios					
3.110.01.04 (10)	Pessoal – Provisão para 1/3 de Férias – R. Próprios					
3.110.02.00 (10)	Obrigações Patronais – Recursos Próprios					
3.3.10.09.00 (10)	Auxílio para Estudantes – R. Próprios					
3.3.10.12.00 (10)	Auxílios p/Entidades Estudantis – R. Próprios					
3.3.10.18.00 (10)	Material de Consumo – Recursos Próprios					
3.3.10.18.00 (40)	Material de Consumo – Recursos de Convênios					
3.3.10.18.00 (50)	Material de Consumo – Recursos de Filantropia					
3.3.10.19.00 (10)	Material para Distribuição Gratuita					
3.3.10.23.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Física – R. Próprios					
3.3.10.24.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Jurídica – R. Próprios					
3.3.10.25.00 (10)	Serv. Públicos e/ou Enc. Coletivos – R. Próprios					
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios					
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios					
...					
TOTAIS						

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

A Despesa Realizada apresenta o desdobramento em paga e a pagar, que constitui o resíduo financeiro a ser inscrito nas obrigações financeiras de final de exercício com a denominação de Restos a Pagar.

O quadro 83 apresenta o montante das Despesas Autorizadas em comparação com as Despesa Realizadas, distinguindo-se as Despesas Pagas e as Despesas a Pagar e, ainda, o Saldo Orçamentário não utilizado.

Quadro 83: O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa/fonte de recursos – autorizada com a realizada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2			
O comparativo da despesa por programas de ação, elementos ou subelementos de despesa e por fontes de recursos – autorizada com a realizada – modelo D.4.b adaptado para as IES						
Código	DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO Especificação	DESPESA AUTORIZADA	DESPESA REALIZADA			SALDO
			Paga	A pagar	Total	
01.001.001.2001	Manutenção do Gabinete da Reitoria					
...	...					
01.001.001.2006	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros					
...	...					
02.001.0012.016	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Acadêmicos					
...	...					
02.011.009.2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade					
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios					
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios					
3.110.01.01 (50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia					
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios					
3.110.01.02 (40)	Pessoal Docente – Recursos de Convênios					
3.110.01.02 (50)	Pessoal Docente – Recursos de Filantropia					
3.110.01.03 (10)	Pessoal – Provisão para 13º Salário – R. Próprios					
3.110.01.04 (10)	Pessoal – Provisão para 1/3 de Férias – R. Próprios					
3.110.02.00 (10)	Obrigações Patronais – Recursos Próprios					
3.3.10.09.00 (10)	Auxílio para Estudantes – R. Próprios					
3.3.10.12.00 (10)	Auxílios p/Entidades Estudantis – R. Próprios					
3.3.10.18.00 (10)	Material de Consumo – Recursos Próprios					
3.3.10.18.00 (40)	Material de Consumo – Recursos de Convênios					
3.3.10.18.00 (50)	Material de Consumo – Recursos de Filantropia					
3.3.10.19.00 (10)	Material para Distribuição Gratuita					
3.3.10.23.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Física – R. Próprios					
3.3.10.24.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Jurídica – R. Próprios					
3.3.10.25.00 (10)	Serv. Públicos e/ou Enc. Coletivos – R. Próprios					
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios					
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios					
...	...					

Fonte: Peres et al (2000, p. 9).

3.4.3. Os demonstrativos da receita e da despesa nas IES

a) A demonstração de receita e despesa realizada segundo as categorias econômicas

A demonstração da receita e despesa realizada segundo as categorias econômicas está embasada no Anexo 1 da Lei nº 4.320/64 adaptada para sua aplicação nas IES, conforme o quadro 84.

Quadro 84: A demonstração da receita e despesa realizada por categorias econômicas

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício XXX2	
A demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas – realizada, modelo adaptado para as IES					
Receita	\$	\$	Despesa	\$	\$
RECEITAS CORRENTES			DESPESAS CORRENTES		
Receita Patrimonial			Pessoal e Encargos Sociais		
Receita de Serviços			Outras Despesas Correntes		
Transferências Correntes					
Outras Receitas Correntes					
Déficit do Orçamento Corrente			Superávit do Orçamento Corrente		
Total			Total		
Superávit do orçamento corrente			Déficit do Orçamento corrente		
RECEITAS DE CAPITAL			DESPESAS DE CAPITAL		
Operações de Crédito			Investimentos		
Alienação de Bens			Inversões Financeiras		
Transferências de Capital			Amortização da Dívida		
Outras Receitas de Capital			Transferências de Capital		
Total			Total		
Déficit da Execução Orçamentária			Superávit da Execução Orçamentária		
Total			Total		
RESUMO					
Receitas Correntes			Despesas Correntes		
Receitas de Capital			Despesas de Capital		
Soma			Soma		
Déficit da Execução Orçamentária			Reserva de Contingência (*)		
			Superávit da Execução Orçamentária (**)		
Total			Total		

Fonte: Adaptado da Lei nº 4.320/64.

b) O demonstrativo da gestão orçamentária

Esse demonstrativo adaptado para as IES, recebeu a nomenclatura de Demonstrativo da Gestão Orçamentária, conforme o quadro 85.

Quadro 85: O demonstrativo da gestão orçamentária – modelo adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN						Exercício XXX2
O demonstrativo da gestão orçamentária – modelo adaptado para as IES							
Receita - R\$				Despesa - R\$			
Títulos	Previsão	Execução	Diferenças	Títulos	Fixação	Execução	Diferenças
RECEITAS CORRENTES				Créditos orçamentários e suplementares			
RECEITAS DE CAPITAL				Créditos especiais			
				créditos extraordinários			
Soma				Soma			
DÉFICITS				SUPERÁVITS			
TOTAL				TOTAL			

Fonte: Adaptado da Lei nº 4.320/64.

Mediante a presente proposta, espera-se contribuir para a utilização dessa ferramenta de controle de gestão estratégica tão útil ao modelo empresarial e que com as devidas atualizações e remanejamento, possa também ser obtido um modelo misto que possam ser aplicados para as IES.

3.5. O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO E A CONTABILIDADE NAS IES

O orçamento como peça fundamental para administrar as entidades sem finalidades lucrativas e na condição de exercer o papel de ferramenta de controle estratégico, os fatos referente as receitas e despesas nele movimentados, interferem no resultado de operacionalização das atividades dessas organizações e, necessário se torna, o registro dos fatos contábeis de natureza orçamentária em perfeita coerência com essa execução.

A partir da necessidade de contabilizar os fluxos orçamentários é que o plano de contas dessas instituições sem finalidades de lucros, contempla títulos compatíveis com os objetivos perseguidos pelas organizações e programados nos orçamentos.

Ainda, no sentido de manter uma coerência, seus planos de contas devem apresentar a previsão de títulos que possibilite os registros decorrentes da execução orçamentária, identificando os resultados decorrentes dessa execução e àqueles independentes desse fluxo.

3.5.1. O plano de contas adaptado para as IES

O modelo de plano do Plano de Contas adaptado para as Instituições de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, foi embasado na Lei nº 4.320/64, conciliada com as normas das entidades sem finalidades de lucros, emanadas do CFC, através das NBCs – T 3; T 10.4; T 10.18; e, T 10.19.

Conforme o quadro 86, os grupos das contas previstas no respectivo plano, foram organizadas segundo o modelo de PERES E GOMES (2000):

- a) grupo 1 ou ativo, para as contas dos bens e direitos;
- b) grupo 2 ou passivo, para as contas das obrigações;
- c) grupo 3 ou saldo patrimonial, para as contas do valor líquido das IES;

- d) grupo 4 ou resultado de convênio, para as contas de receitas e despesas realizadas extraorçamentariamente, ou seja, não contribuem para o aumento do Saldo Patrimonial. Esse grupo assemelha-se ao do Resultado de Exercício Futuro da Lei nº 6.404/76;
- e) grupo 5 ou resultado do exercício, para as contas que contribuem para o aumento ou diminuição do Saldo Patrimonial;
- f) grupo 6 ou contas de compensação;
- g) grupo 9 ou contas auxiliares.

Para o grupo do Ativo Financeiro destacam-se que os seus elementos componentes são os valores numerários e os créditos financeiros decorrentes de resíduos da receita orçamentária apropriada no período anterior e aqueles de natureza extraorçamentária que foram inscritos e não realizado no período de levantamento dos balanços e prestação de contas dessas instituições.

O quadro 86 foi elaborado com o propósito de apresentar um modelo de Plano de Contas que possa conciliar as atividades das instituições que não visam lucros e embora sendo de caráter civil, mantém relacionamento com o Estado e, de conseqüência, assemelha-se as suas estruturas organizacionais.

Para o grupo do Ativo Permanente destacam-se que os seus elementos componentes são os bens utilizados na prestação de serviços ao segmento social para o qual a organização foi criada, os créditos cuja realização ultrapassam o período orçamentário e outros bens de natureza permanente dos quais a instituição detenha a posse e tenha o domínio.

O grupo do Ativo Transitório foi inserido para registros dos valores que devem ser registrados no patrimônio e que por sua natureza não possam ser enquadrados nos dois grupos anteriormente citados.

Para o grupo do Passivo Financeiro foram constituídos dois grupos distintos: o primeiro formado dos resíduos da execução orçamentária e o segundo pelos valores compostos por resíduos de natureza extraorçamentária.

Para o grupo do Patrimônio Líquido são destacados os saldos acumulados das diferenças obtidas no confronto do ativo real e passivo real, desdobrando-se em saldos financeiros, patrimônios permanente e transitório.

Quadro 86: O plano de contas – modelo adaptado para as IES

FUNCEN	4040 - FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CENTRO-OESTE - FUCEN
PLANO DE CONTAS – MODELO ADAPTADO PARA AS IES	
CODIGO	ESPECIFICAÇÃO
1	ATIVO
1.1	Ativo Financeiro
1.1.1	Disponível
1.1.2	Aplicações Financeiras
1.1.3	Vinculado em C/Corrente Bancária
1.1.4	Realizável
1.1.5	Desembolsos a Apropriar
1.2	Ativo Permanente
1.2.1	Bens de Uso Especial
1.2.3	Valores
1.3	Ativo Transitório
1.3.1	Bens e/ou Valores não Apropriados
2	Passivo
2.1	Passivo Financeiro
2.1.1	Dívida Flutuante
2.2	Passivo Permanente
2.2.1	Dívida Fundada
2.2.2	Dívida Reconhecida
2.3	Passivo Transitório
2.3.1	Dívida em Processo de Apuração
3	Saldo Patrimonial
3.1	Patrimônio Ordinário
3.1.1	Saldo Financeiro
3.1.2	Patrimônio Permanente
3.2	Patrimônio Extraordinário
3.2.3	Patrimônio Transitório
4	Resultado de Convênios
4.1	Receita de Convênios
4.1.2	Com Entidades não Governamentais
4.2	Despesa de Convênios
4.2.2	Com Entidades não Governamentais
5	Resultado Patrimonial do Exercício
5.1	Resultado Financeiro
5.1.1	Receita Orçamentária
5.1.2	Despesa Orçamentária
5.1.3	Superveniências Financeiras
5.1.4	Insubstituições Financeiras
5.2	Resultado do Patrimônio Permanente
5.2.1	Mutações Patrimoniais
5.2.2	Superveniências Patrimoniais
5.2.3	Insubstituições Patrimoniais
5.3	Resultado do Patrimônio Transitório
5.3.1	Mutações Patrimoniais
5.3.3	Insubstituições Patrimoniais
6	Contas de Compensação
6.1	Compensações Ativas
6.1.1	Bens ou Valores em Poder de Terceiros
6.1.2	Bens ou Valores de Terceiros
6.2	Compensações Passivas
6.2.1	Contrapartida de Bens ou Valores em Poder de Terceiros
6.2.2	Contrapartida de Bens ou Valores de Terceiros
9	Contas Auxiliares
9.00	Abertura do Exercício
9.40	Apuração do Resultado de Convênios
9.51	Apuração do Resultado Financeiro
9.52	Apuração do Resultado do Patrimônio Permanente
9.53	Apuração do Resultado do Patrimônio Transitório

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000).

Quadro 87: O balancete de verificação do razão adaptado para as IES

FUNCEN	10.00 – Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício de XXX2
O BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO RAZÃO – adaptado para as IES		

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	Saldo em 31.12.xxx1	MOVIMENTO DO EXERCÍCIO		SALDO EM 31.12.XXX2
			DÉBITO	CRÉDITO	
1	Ativo				
1.1	Ativo Financeiro				
1.1.1	Disponível				
1.1.2	Aplicações Financeiras				
1.1.3	Vinculado em C/Corrente Bancária				
1.1.4	Realizável				
1.1.5	Desembolsos a Apropriar				
1.2	Ativo Permanente				
1.2.1	Bens de Uso Especial				
1.2.3	Valores				
1.3	Ativo Transitório				
1.3.1	Bens e Valores Não Apropriados				
2	Passivo				
2.1	Passivo Financeiro				
2.1.1	Dívida Flutuante				
2.2	Passivo Permanente				
2.2.1	Dívida Fundada				
2.2.2	Dívida Reconhecida				
2.3	Passivo Transitório				
2.3.1	Dívida em Processo De Apuração				
3	Saldo Patrimonial				
3.1	Patrimônio Ordinário				
3.1.1	Saldo Financeiro				
3.1.2	Patrimônio Permanente				
3.2	Patrimônio Extraordinário				
3.2.3	Patrimônio Transitório				
4	Resultado de Convênios				
4.1	Receita de Convênios				
4.1.2	Com Entidades Não Governamentais				
4.2	Despesa de Convênios				
4.2.2	Com Entidades Não Governamentais				
5	Resultado Patrimonial Do Exercício				
5.1	Resultado Financeiro				
5.1.1	Receita Orçamentária				
5.1.2	Despesa Orçamentária				
5.1.3	Superveniências Financeiras				
5.1.4	Insubstitências Financeiras				
5.2	Resultado do Patrimônio Permanente				
5.2.1	Mutações Patrimoniais				
5.2.2	Superveniências Patrimoniais				
5.2.3	Insubstitências Patrimoniais				
5.3	Resultado do Patrimônio Transitório				
5.3.1	Mutações Patrimoniais				
5.3.3	Insubstitências Patrimoniais				
6	Contas de Compensação				
6.1	Compensações Ativas				
6.1.1	Bens ou Valores em Poder de Terceiros				
6.1.2	Bens ou Valores de Terceiros				
6.2	Compensações Passivas				
6.2.1	Contrapartida de Bens ou Valores em Poder de Terceiros				
6.2.2	Contrapartida de Bens ou Valores de Terceiros				
9	Contas Auxiliares				
9.00	Abertura do Exercício				
9.40	Apuração do Resultado de Convênios				
9.51	Apuração do Resultado Financeiro				
9.52	Apuração do Resultado do Patrimônio Permanente				
9.53	Apuração do Resultado do Patrimônio Transitório				
	TOTAIS				

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000).

3.5.2. O balancete de verificação do razão adaptado para as IES

O Balancete de Verificação do Razão, conforme o modelo de PERES E GOMES (2000), fundamentado no Plano de Contas do quadro 86, adaptado para as IES, foi embasado naquele previsto para a Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964), onde procurou conciliar com as normas previstas para as entidades sem finalidades de lucros, regulamentada pelo CFC, na NBC T 3; NBC T 10.4; NBC T 10.18; e, NBC T 10.19.

O quadro 87, Balancete de Verificação do Razão para as IES, apresenta as contas do Razão, previstas no respectivo Plano de Contas do quadro 86, evidenciando pelo seu o saldo anterior, o movimento e o saldo atual.

3.5.3. Os demonstrativos contábeis adaptados para as IES

Os modelos da contabilidade apresentados como aplicáveis nas IES, foram baseados naqueles propostos por PERES E GOMES (2000) e SILVA (2003), conjugados com aqueles constantes da Lei nº 4.320/64.

Ao enumerar esses modelos para serem adaptados, buscou-se conciliar a metodologia e técnicas próprias para as organizações que se enquadram como instituições de ensino superior, sem finalidades lucrativas.

Os modelos propostos de apresentação do patrimônio das IES foram divididos em dois grupos:

- a) os demonstrativos básicos;
- b) os demonstrativos complementares.

3.5.3.1. Os demonstrativos básicos adaptados para as IES

Como demonstrativos básicos para a prestação de contas das IES que têm gestão baseada num modelo orçamentário, são relacionados os seguintes:

- a) demonstração da gestão financeira;
- b) balanço patrimonial comparativo;
- c) demonstração da gestão econômica.

Os modelos apresentados como básicos ou alternativos da prestação de contas de entidades sem finalidades de lucros, mormente, as Instituições de Ensino Superior – IES, que usufruem as condições beneficentes concedidas para a filantropia, são opções que, preservando as exigências legais, poderão ser utilizados por essas instituições.

A seguir é apresentado uma descrição do conteúdo e forma dos respectivos modelos e suas aplicabilidades.

a) A demonstração da gestão financeira

O quadro 88 Demonstrativo da Gestão Financeira apresenta o fluxo financeiro, destacando as receitas e despesas nos grupos de orçamentária e extra, ainda, conjugando os saldos das disponibilidades, aplicações e contas vinculadas.

b) O comparativo dos balanços patrimoniais;

O quadro 89, o Comparativo dos Balanços Patrimoniais, apresenta a situação da posse e do domínio da riqueza colocada à disposição das IES, num determinado momento, identificada nos grupos das contas dos bens, direitos e obrigações, demonstrando o Saldo Final do Exercício de XXX1, em confronto com o Saldo Final do Exercício de XXX2.

Quadro 88: O demonstrativo da gestão financeira adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN						Exercício XXX2
O DEMONSTRATIVO DA GESTÃO FINANCEIRA							
INGRESSOS				DESEMBOLSOS			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
RECEITAS CORRENTES				ASSISTÊNCIA SOCIAL			
Receita Patrimonial				ENSINO SUPERIOR			
Receitas de Serviços				Assistência ao Estudante			
Transferências Correntes				Associativismo Acadêmico			
Outras Receitas Correntes				EDUCAÇÃO			
				ENSINO SUPERIOR			
RECEITAS DE CAPITAL				Administração Geral			
Operações de Crédito				Formação Profissional			
Alienação de Bens				Pós-Graduação Prof. Lactu Senu			
Transferências de Capital				Pós Graduação Prof. Strictu Senu			
				ENCARGOS ESPECIAIS			
				SERVIÇO DA DÍVIDA INTERNA			
				Dívida Interna Contratada			
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
INSCRIÇÃO DA DÍVIDA FLUTUANTE				PAGTO. DA DÍVIDA FLUTUANTE			
Resíduos da Despesa Orçamentária				Resíduos da Despesa Orçamentária			
Depósitos				Depósitos			
Empr. por Antecipação de Receita				Emprést. p/ Antecipação de Receita			
Outras Obrigações				Outras Obrigações			
RECEBTO. DE CRÉD. REALIZÁVEIS				INSCRIÇÃO DE CRÉD. REALIZÁVEIS			
Pagamentos Indevidos				Pagamentos Indevidos			
Recursos a Receber				Recursos a Receber			
Outros Devedores				Outros Devedores			
OUTRAS OPERAÇÕES				OUTRAS OPERAÇÕES			
Responsáveis por Supr. de Fundos				Respons. P/ Suprimento de Fundos			
Despesas a Apropriar				Despesas a Apropriar			
SALDOS DO EXERC.ANTERIOR (*)				SALDOS P/O EX. SEGUINTE (**)			
DISPONÍVEL				DISPONÍVEL			
Bancos Conta Movimento				Bancos Conta Movimento			
APLICAÇÕES FINANCEIRAS				APLICAÇÕES FINANCEIRAS			
Aplicações de Curto e Médio Prazos				Aplicações de Curto e Médio Prazos			
VINCULADO EM C/C BANCÁRIA				VINCULADO EM C/C BANCÁRIA			
Bancos C/ Fundos ou Progr.Especiais				Bancos C/ Fundos/ Progr. Especiais			
Bancos Conta Caução				Bancos Conta Caução			
TOTAL				TOTAL			

(*) = saldo anterior (31.12.XXX1) do balancete das contas: (1.1.1. 1.1.2 e 1.1.3)

(**) = saldo atual (31.12.XXX2) do balancete das contas: (1.1.1. 1.1.2 e 1.1.3)

(*) = saldo anterior (31.12.XXX1) do balancete das contas: (1.1.1, 1.1.2 e 1.1.3) (**) = saldo atual (31.12.XXX2) do balancete das contas: (1.1.1, 1.1.2 e 1.1.3)

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.8).

d) A demonstração da gestão econômica

O quadro 90, a Demonstração da Gestão Econômica é um composto das variações ativas e passivas e o resultado dos seus confrontos, possibilitando avaliar os acréscimos ou superávits ou, os decréscimos ou déficit do patrimônio das IES.

Quadro 89: O comparativo dos balanços patrimoniais

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN		Exercício XXX2			
O COMPARATIVO DOS BALANÇOS PATRIMONIAIS							
A T I V O E M	31.12.XXX1	31.12.XXX2	DIFE-RENÇA	P A S S I V O E M	31.12.XXX1	31.12.XXX2	DIFE-RENÇA
T Í T U L O S	\$	\$	(+ ou -) \$	T Í T U L O S	\$	\$	(+ ou -) \$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO (2.1)			
DISPONÍVEL				DÍVIDA FLUTUANTE			
Bancos Conta Movimento				Resíduos da Despesa Orçamentária			
APLICAÇÕES FINANCEIRAS				Depósitos			
Aplicação de Curto e Médio Prazos				Empréstimos p/Antecipação de Receita			
VINCULADO EM C/C BANCÁRIA				Outras Obrigações			
Bancos C/ Fundos/Programas Especiais				PASSIVO PERMANENTE (2.2)			
Bancos Conta Caução				DÍVIDA FUNDADA (2.2.1)			
REALIZÁVEL				Dívida Interna			
Pagamentos Indevidos				Dívida Externa			
Recursos a Receber				DÍVIDA RECONHECIDA (2.2.2)			
Outros Devedores				Encargos Patronais Negociados			
DESEMBOLSOS A APROPRIAR				Precatórios			
Despesas a Apropriar				PASSIVO TRANSITÓRIO (2.3)			
ATIVO PERMANENTE				DÍVIDA EM PROC. DE APURAÇÃO			
BENS DE USO ESPECIAL				Encargos Patronais			
Bens Móveis				SOMA DO PASSIVO REAL (2)			
Bens Imóveis				SALDO PATRIMONIAL (3)			
VALORES				PATRIMÔNIO ORDINÁRIO			
Participação no Capital da Empresas				PATRIMÔNIO FINANCEIRO (3.1.1)			
Fundos Rotativos				Saldo Financeiro Ativo Vinculado			
Almoxarifados				Saldo Financeiro Ativo não Vinculado			
ATIVO TRANSITÓRIO				PATRIMÔNIO PERMANENTE			
BENS A RECEBER				Patrimônio Líquido Real			
Bens Móveis				PATRIMÔNIO EXTRAORDINÁRIO			
				PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO (3.2.3)			
SOMA DO ATIVO REAL (1)				Patrimônio Líquido Real			
TOTAL DO ATIVO PATRIMONIAL				TOTAL DO PASSIVO PATRIMONIAL			
COMPENSAÇÕES ATIVAS (6.1)				COMPENSAÇÕES PASSIVAS (6.2)			
BENS/VALORES DE TERCEIROS				CONTR./BENS OU VAL.DE TERCEIROS.			
Títulos Recebidos em Caução				Depósitos e Caução em Títulos			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p. 13).

3.5.3.2 – Os demonstrativos complementares

Como demonstrativos complementares na prestação de contas para as IES, que se baseiam num modelo orçamentário, são relacionados os seguintes:

- o demonstrativo da dívida flutuante;
- o demonstrativo dos créditos financeiros;
- o demonstrativo do desembolso a apropriar;
- o demonstrativo dos valores numerários;
- o demonstrativo dos créditos financeiros (relação);
- o demonstrativo dos resíduos da despesa orçamentária;

- g) o demonstrativo de outras obrigações financeiras;
- h) o demonstrativo da conta bens de uso especial;
- i) o demonstrativo da conta valores da instituição;
- j) o demonstrativo da conta do ativo transitório;
- k) o demonstrativo da conta dívida fundada;
- l) o demonstrativo da conta dívida reconhecida;

Quadro 90: A Demonstração da gestão econômica

UNIDADE				Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício de XXX2			
A DEMONSTRAÇÃO DA GESTÃO ECONÔMICA											
V A R I A Ç Õ E S A T I V A S						V A R I A Ç Õ E S P A S S I V A S					
TÍTULOS		\$	\$	\$		TÍTULOS		\$	\$	\$	
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA						RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA					
RECEITA ORAMENTÁRIA						DESPESA ORÇAMENTÁRIA					
RECEITAS CORRENTES						DESPESAS CORRENTES					
Receita Patrimonial						Pessoal e Encargos Sociais					
Receita de Serviços						Juros/Encargos da Dívida					
Transferências Correntes						Outras Despesas Correntes					
Outras Receitas Correntes						DESPESAS DE CAPITAL					
RECEITAS DE CAPITAL						Investimentos					
Operações de Crédito						Amortização da Dívida Pública					
Alienação de Bens						MUTAÇÕES DA RECEITA					
Transferências de Capital						ALIENAÇÃO DE BENS					
MUTAÇÕES DA DESPESA						Bens Móveis					
AQUISIÇÃO OU CONSTR.DE BENS DE USO ESPECIAL						CONTRATAÇÃO DA DÍVIDA FUNDADA					
Bens Móveis						Dívida Interna					
Bens Imóveis						Dívida Externa					
CONSTITUIÇÃO DE VALORES						TOTAL (1)					
Aquisição de Materiais de Consumo ou Transformação						INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA					
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA FUNDADA						SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS					
Dívida Interna						ATUALIZAÇÃO CAMBIAL DA DÍVIDA FUNDADA					
QUITAÇÃO DA DÍVIDA RECONHECIDA						Dívida Interna					
Encargos Patronais						Dívida Externa					
Precatórios						RECONHECIMENTO DE DIVIDAS					
INSCRIÇÃO DE BENS A RECEBER						Encargos Patronais					
Bens Móveis						Precatórios					
TOTAL A5 (1)						INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS					
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA						CANCELAMENTO DE CREDITOS REALIZAVEIS					
SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS						Recursos a Receber					
ENCAMPAÇÃO DE CRÉDITOS REALIZÁVEIS						DESINCORPORAÇÃO DE BENS					
Recursos a Receber						Bens Móveis					
INCORPORAÇÃO DE BENS						BAIXA RESIDUAL DE BENS					
Bens Móveis						Bens Móveis					
REAVALIAÇÃO DE BENS						BAIXA DE VALORES					
Bens Móveis						Material de Cons./Transformação					
Bens Imóveis						BAXA DE BENS A RECEBER					
INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS						Bens Móveis					
CANCELAMENTO DA DÍVIDA FLUTUANTE						TOTAL (2)					
Resíduos da Despesa Orçamentária						TOTAL/VARIAÇÕES PASSIVAS (1+2)					
Depósitos						RESULTADO PATR. DO EXERCÍCIO					
CANCELAMENTO DA DÍVIDA FUNDADA						SUPERAVIT VERIFICADO					
Dívida Interna						RESULTADO FINANCEIRO					
TOTAL (2)						RESULTADO DO PATRIMONIO PERMANENTE					
TOTAL DAS VARIAÇÕES ATIVAS (1+2)						RESULTADO DO PATRIMONIO TRANSITÓRIO					
TOTAL GERAL						TOTAL GERAL					

Fonte: Peres et all (2000, p. 18).

Os demonstrativos complementares enumerados, são especificados conforme os modelos a seguir:

a) A demonstração da dívida flutuante para as IES

O Demonstrativo da Dívida Flutuante para as Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, conforme o quadro 91, apresenta as informações pertinentes aos saldos das obrigações anterior e atual; o movimento do passivo financeiro dos valores baixados como inscritos com e sem a movimentação de numerários, subsidiando a elaboração dos seguintes demonstrativos: o balanço financeiro em suas inscrições e pagamentos; o balanço patrimonial em seus saldos anteriores e atuais; a demonstração da gestão econômica com os cancelamentos e encampação.

Quadro 91: A demonstração da dívida flutuante – adaptado para as IES

FUNCEN		4040 - FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CENTRO-OESTE - FUNCEN			EXERCÍCIO DE XXX2	
A DEMONSTRAÇÃO DA DÍVIDA FLUTUANTE						
E S P E C I F I C A Ç Ã O	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTOS DO EXERCÍCIO				SALDO EM 31.12.XXX2
		FINANCEIRO		VARIações PATRIMONIAIS		
		INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	CANCELAMENTO	ENCAMPAÇÃO	
INFORMAÇÕES PARA O PREENCHIMENTO =>	2.1.1 (a) =	2.1.1....X2 (b) =	2.1.1....X1 (c) =	5.1.4.01.1 (d) =	5.1.3.02.1 (e) =	2.1.1 (f) =
	Saldo anterior do balancete	transporte de (f)	(a)-(f)-(d)+(e)	Saldo atual do balancete	Saldo atual do balancete	Saldo atual do balancete
VENC. E/OU PROVENTOS A PAGAR						
Exercício de XXX1						
Exercício de XXX2						
SOMA						
CONSIGNAÇÕES A RECOLHER						
Exercício de XXX1						
Exercício de XXX2						
SOMA						
RESTOS A PAGAR						
Exercício de XXX1						
Exercício de XXX2						
SOMA						
TOTAL - RESÍDUOS DA DESPESA						
CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS						
Exercício de XXX0						
Exercício de XXX1						
Exercício de XXX2						
TOTAL - DEPÓSITOS						
EMPRESTIMOS INTERNOS						
Exercício de XXX1						
Exercício de XXX2						
TOTAL - EMPREST. P/ANTEC. DE RECEITA						
OUTROS CREDORES						
Exercício de XXX0						
Exercício de XXX1						
Exercício de XXX2						
TOTAL - OUTRAS OBRIGAÇÕES						
TOTAL GERAL						

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p. 12).

b) A demonstração dos créditos financeiros para as IES

O Demonstrativo dos Créditos Financeiros a exemplo do Demonstrativo da Dívida Flutuante, informa o movimento do ativo financeiro em termos de baixas e inscrições com movimento de numerário ou sem a movimentação de

numerais, que possibilita a elaboração do balanço financeiro, do balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais, conforme o quadro 92.

Quadro 92: A demonstração dos créditos financeiros – adaptado para as IES

UNIDADE		4040 - FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CENTRO-OESTE - FUNCEN				EXERCÍCIO XXX2	
A DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS REALIZÁVEIS							
E S P E C I F I C A Ç Ã O	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTOS DO EXERCÍCIO				SALDO	
		FINANCEIRO		VARIÇÕES PATRIMONIAIS		EM	
		Recebimento	Inscrição	Encampação	Cancelamento	31.12.XXX2	
INFORMAÇÕES PARA O PREENCHIMENTO =>	1.1.4 (a) =	1.1.4.X1 (b) =	1.1.4.X2 (c) =	5.1.3.01.1 (d) =	5.1.4.02.1 (e) =	1.1.4 (f) =	
	valor do balancete	(a)-(f)+(d)-(e)	transporte de (f)	saldo atual do balancete	saldo atual do balancete	valor do balancete	
PAGAMENTOS INDEVIDOS							
Exercício de XXX1							
Exercício de XXX2							
SOMA							
RECURSOS A RECEBER							
Exercício de XXX1							
Exercício de XXX2							
SOMA							
OUTROS DEVEDORES							
Exercício de XXX1							
Exercício de XXX2							
SOMA							
TOTAL							

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p. 12).

c) O demonstrativo dos desembolsos a apropriar para as IES

O demonstrativo da conta Desembolsos a Apropriar assemelha-se ao Demonstrativo dos Créditos Realizáveis do quadro 93, sendo o diferencial básico, a especificidade de valores financeiros não-realizáveis, vez que, a saída de numerário, inscrita nesse grupo de contas, é destinada a cobrir os gastos que a instituição necessita realizar de forma extraordinária.

A conversão dos valores constantes desse grupo, exceto os saldos não aplicados, deverão ser convertidos em despesas, apropriadas no resultado como despesa orçamentária.

O quadro 93 apresenta os saldos existentes no Exercício XXX1 e o saldo remanescente do Exercício XXX2, ainda, a sua movimentação de aumentos e reduções, por fluxo financeiro ou por encampação ou cancelamento.

Quadro 93: O demonstrativo dos desembolsos a apropriar para as IES

UNIDADE		4040 - FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DO CENTRO-OESTE - FUNCEN			EXERCÍCIO XXX2	
O DEMONSTRATIVO DOS DESEMBOLSOS A APROPRIAR						
E S P E C I F I C A Ç Ã O	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTOS DO EXERCÍCIO				SALDO EM 31.12.XXX2
		FINANCEIRO	VARIÁÇÕES PATRIMONIAIS			
		APROPRIAÇÃO	INSCRIÇÃO	ENCAMPAÇÃO	CANCELAMENTO	
INFORMAÇÕES PARA O PREENCHIMENTO =>	1.1.5 (a) =	1.1.5....X1 (b) =	1.1.5....X2 (c) =	5.1.3.01.2 (d) =	5.1.4.02.2 (e) =	1.1.5 (f) =
	valor do balancete	(a)-(f)+(d)-(e)	transporte de (f)	saldo atual do balancete	saldo atual do balancete	valor do balancete
RESPONSÁVEIS P/SUPR. DE FUNDOS						
Exercício de XXX2						
SOMA						
DESPESAS A APROPRIAR						
Exercício de XXX1						
SOMA						
TOTAL						

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p. 12).

c) O demonstrativo dos valores numéricos

O Demonstrativo dos Valores Numéricos, adaptado para as IES, é destinado a enumeração das contas dos agentes financeiros de sua movimentação com os seus respectivos saldos do período anterior e atual.

O quadro 94 apresenta os valores do saldo final em 31/12/XXX2 da conta Banco Conta Movimento.

Quadro 94: O demonstrativo dos valores numéricos – bancos conta movimento

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício XXX2	
O DEMONSTRATIVO DOS VALORES NUMERÁRIOS						
CONTA CONTÁBIL: 111.03 – Bancos Conta Movimento						
AGENTE FINANCEIRO					SALDOS	
DENOMINAÇÃO		AGÊNCIA	Nº DA CONTA	ANTERIOR	ATUAL	
Banco Ensino S/A – recursos de transferências		Universitária	1234567			
Banco Ensino S/A – recursos próprios		Universitária	7654321			
TOTAL						

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p. 13).

O quadro 95 apresenta os valores do saldo final em 31/12/XXX2 da conta Banco Conta Aplicação.

Quadro 95: O demonstrativo dos valores numéricos – bancos conta aplicação

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício XXX2	
O DEMONSTRATIVO DOS VALORES NUMERÁRIOS						
CONTA CONTÁBIL: 112.01 – Bancos Conta Aplicações						
AGENTE FINANCEIRO					SALDOS	
DENOMINAÇÃO			AGÊNCIA	Nº DA CONTA	ANTERIOR	ATUAL
Banco Ensino S/A – aplicações de recursos próprios			Universitária	7654321		
Banco Educação S/A – aplicação de recursos de convênio			Universitária	9632580		
TOTAL						

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p. 13).

O quadro 96 apresenta os valores do saldo final em 31/12/XXX2 da conta Banco Conta Vinculada.

Quadro 96: O demonstrativo dos valores numerários – banco conta vinculada

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN		Exercício XXX2	
DEMONSTRATIVO DOS VALORES NUMERARIOS				
CONTA CONTABIL 113.01 – Banco Conta Vinculada				
AGENTE FINANCEIRO			SALDOS	
DENOMINAÇÃO	AGÊNCIA	Nº DA CONTA	ANTERIOR	ATUAL
Banco Educação S/A – recursos de financiamentos	Universitária	2583691		
Banco Educação S/A – recursos de convênios	Universitária	9632580		
Banco Futuro S/A – depósitos de caução em dinheiro	Universitária	8523691		
TOTAL				

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p. 13).

d) O demonstrativo dos créditos financeiros – relação

O Demonstrativo dos Créditos Financeiros ou a Relação de Devedores, é destinado a enumeração das contas dos devedores de valores financeiros para as IES, na data do encerramento do exercício financeiro, distinguindo-se àqueles de exercícios anteriores do exercício em encerramento.

O quadro 97 apresenta os valores do saldo final em 31/12/XXX2, da conta Pagamentos Indevidos – relação de devedores.

Quadro 97: O demonstrativo dos pagamentos indevidos – relação

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício de XXX2
O DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS FINANCEIROS		
CONTA CONTÁBIL: 114.01 – Pagamentos Indevidos		
NOME DO DEVEDOR	IMPORTANCIA	
	PARCIAL	TOTAL
Exercício de Inscrição: xxx1		
Peres Gomes - tesoureiro		
Exercício de Inscrição: xxx2		
Total		

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.14).

O quadro 98 apresenta os valores do saldo final em 31/12/XXX2, da conta Recursos a Receber.

Quadro 98: O demonstrativo dos recursos a receber – relação

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício de XXX2
O DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS FINANCEIROS		
CONTA CONTÁBIL: 114.01 – Recursos a Receber		
NOME DO DEVEDOR	IMPORTANCIA	
	PARCIAL	TOTAL
Exercício de Inscrição: xxx1		
. Lázaro & Cia. Ltda.		
Exercício de Inscrição: xxx2		
. Fundação de Saúde Universitária		
Total		

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.14).

O quadro 99 apresenta os valores do saldo final em 31/12/XXX2 da conta Outros Devedores.

Quadro 99: O demonstrativo de outros devedores – relação

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício de XXX2
DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS FINANCEIROS		
CONTA CONTÁBIL: 114.99 – Outros Devedores – relação		
NOME DO DEVEDOR	IMPORTANCIA	
	PARCIAL	TOTAL
Exercício de Inscrição: xxx1		
Banco Educação S/A		
Exercício de Inscrição: xxx2		
. Fundação de Saúde Universitária		
Total		

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.14).

f) O demonstrativo dos resíduos da despesa orçamentária

O Demonstrativo dos Resíduos da Despesa Orçamentária é destinado a relacionar os beneficiários das obrigações do passivo financeiro, consistindo na dívida flutuante decorrente da execução do orçamento, na data do encerramento do exercício financeiro.

O quadro 100 apresenta o nome do beneficiário por exercício de inscrição de seu crédito, o número do processo e do empenho que deram origem aos gastos e o valor correspondente em 31/12/XXX2, da Conta das Obrigações Financeiras denominada de Vencimento e/ou Proventos a Pagar.

Quadro 100: O demonstrativo dos vencimentos e/ou proventos a pagar – relação

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício de XXX2
O DEMONSTRATIVO DOS RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA				
CONTA CONTÁBIL: Vencimentos e/ou Proventos a Pagar – relação				
BENEFICIÁRIO	PROCESSO	EMPENHO	VALOR	
Exercício de Inscrição: xxx1				
. Folha de pagamento de pessoal do mês de dezembro de XXX1				
Soma				
Exercício de Inscrição: xxx2				
. Folha de pagamento de pessoal do mês de dezembro de XXX2				
Soma				
Total				

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.14).

Quadro 101: O demonstrativo das consignações a recolher – relação

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício de XXX2
DEMONSTRATIVO DOS RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTARIA				
CONTA CONTABIL: Consignações a Recolher – relação				
BENEFICIARIO		PROCESSO	EMPENHO	VALOR
Exercício de Inscrição: xxx1				
. Folha de pagamento de pessoal do mês de dezembro de XXX1				
Soma				
Exercício de Inscrição: xxx2				
Total				

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.14).

O quadro 102 apresenta o nome do beneficiário por exercício de inscrição de seu crédito, o número do processo e do empenho que deram origem aos gastos e o valor correspondente em 31/12/XXX2, da Conta das Obrigações Financeiras denominada de Restos a Pagar.

Quadro 102: O demonstrativo dos restos a pagar – relação

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN			Exercício de XXX2
O DEMONSTRATIVO DOS RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA				
CONTA CONTÁBIL: Restos a Pagar – relação				
BENEFICIÁRIO	PROCESSO	EMPENHO	VALOR	
Exercício de Inscrição: xxx1				
. Educacional – Material de Ensino Ltda.				
Soma				
Exercício de Inscrição: xxx2				
. Educacional – Empreendimentos e Construção Ltda.				
Soma				
Total				

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.14).

g) O demonstrativo de outras obrigações financeiras

As obrigações da Dívida Flutuante, com o desdobramento denominado de Resíduos da Despesa Orçamentária, têm como contrapartida no ato de sua

inscrição, as Despesas Orçamentárias do grupo de Resultado do Patrimônio Financeiro.

O quadro 103 apresenta os valores do grupo de contas da Dívida Flutuante denominado de Outras Obrigações, com as características exclusivas de Receitas e Despesas Extraorçamentárias, vez que os seus valores tem o fluxo financeiro de inscrições e pagamentos limitados às contas de Ativo e Passivo Financeiro.

Quadro 103: O demonstrativo de outras obrigações financeiras – relação

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício de XXX2
DEMONSTRATIVO DE OUTRAS OBRIGAÇÕES FINANCEIRAS			
CONTA CONTÁBIL: Outras Obrigações Financeiras – relação			
NOME DO CREDOR	IMPORTANCIA		
	PARCIAL	TOTAL	
Exercício de Inscrição: xxx1			
.Cauções e garantias diversas			
.Empréstimo por antecipação de receita			
Outros Credores			
Soma			
Exercício de Inscrição: xxx2			
.Cauções e garantias diversas			
.Empréstimo por antecipação de receita			
Outros credores			
Soma			
Total			

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p. 14).

h) O demonstrativo da conta bens de uso especial

O Demonstrativo da Conta Bens de Uso Especial, discrimina os elementos do patrimônio de forma analítica.

Ainda pode-se visualizar o movimento de bens do patrimônio decorrente ou não do processo de orçamento. Quadro 104.

Esse demonstrativo evidencia os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e o movimento do exercício que irá compor a Demonstração da Gestão Econômica em seus aumentos e diminuições, com destaque para os grupos resultantes e independentes da execução orçamentária.

Quadro 104: O demonstrativo da conta bens de uso especial

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN					Exercício XXX2	
O DEMONSTRATIVO DA CONTA BENS DE USO ESPECIAL								
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO						SALDO EM XXX2
		ACRESCIMOS			DECRESCIMOS			
		AQUISIÇÃO	INCORPORAÇÃO	REAVLIAÇÃO	ALIENAÇÃO	DESINCORPORAÇÃO	BAIXA RESIDUAL	
INFORMAÇÕES PARA O PREENCHIMENTO =>	1.2.1 =	5.2.1.01.1 =	5.2.2.01.1 =	5.2.2.01.2 =	5.2.1021 =	5.2.3.02.1 =	5.2.3.02.2 =	1.2.1 =
SALDOS DO BALANCETE								
BENS MOVEIS								
Movéis e/ou Equipamentos de Apoio Administrativo								
Movéis e/ou Equipamentos de Processamento de Dados								
Veículos, Aeronaves e Outros de Uso Geral								
Equipamentos e Móveis Especiais de Saúde								
Movéis e/ou Equipamentos para Outras Finalidades								
SOMAS								
BENS IMÓVEIS								
Terrenos								
Edificações de Uso Especial								
SOMAS								
TOTAL								

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.15).

i) O demonstrativo da conta valores da instituição

O Demonstrativo da Conta Valores da Instituição discrimina os elementos do patrimônio de forma analítica, evidenciando os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício que irá compor a Demonstração da Gestão Econômica. Quadro 105.

Quadro 105: O demonstrativo da conta valores da instituição

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN					Exercício XXX2	
O DEMONSTRATIVO DA CONTA VALORES DA INSTITUIÇÃO								
ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO						SALDO EM 31/12/ XXX2
		ACRÉSCIMOS			DECRÉSCIMOS			
		AQUISIÇÃO E/OU FORMAÇÃO	APROPRIAÇÃO	ATUALIZAÇÃO	ALIENAÇÃO OU REVERSÃO	TRANSFÊRENCIAS	OUTRAS BAIXAS	
INFORMAÇÕES PARA O PREENCHIMENTO =>	1.2.3 =	5.2.1.01.3 =	5.2.2.01.5 =	5.2.2.01.5 =	5.2.1.02.3 =	5.2.3.02.4 =	5.2.3.02.4 =	1.2.3 =
Saldo do Balancete								
Almoxarifado								
Central								
Ensino								
Pesquisa								
Extensão								
Assistência Estudantil								
Filantropia								
Soma								
Participação Societária								
Empresas Controladas								
Empresas Não-controladas								
Soma								
Fundos Especiais								
Especificar								
Soma								
Fundos Rotativos								
Sede Administrativa								
Soma								
Totais								

Fonte: Adaptado de Peres et all (2000, p.15).

i) o demonstrativo das contas do ativo transitório

O quadro 106 apresenta o Demonstrativo das Contas do Ativo Transitório, numa adaptação baseada no quadro 105, Demonstrativo dos Valores da Instituição, essa conta destina-se ao registro dos bens pendentes de regularização que, embora tenham passado pelo crivo orçamentário no seu exercício de processamento, não houve o recebimento do bem até a data do levantamento do balanço.

Quadro 106: O demonstrativo das contas do ativo transitório

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2	
O DEMONSTRATIVO DA CONTA VALORES DA INSTITUIÇÃO							
E S P E C I F I C A Ç Ã O	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO			SALDO EM 31.12.XXX2		
		ACRÉSCIMOS		BAIXAS DÍVESAS			
		INSCRIÇÃO	ENCAMPAÇÃO				
INFORMAÇÕES PARA	1.3 =	5.3.1.01.1.1 =	5.3.2.01.1 =	5.3.3.02.1 =	1.3 =		
O PREENCHIMENTO =>	Saldo do Balancete						
BENS A RECEBER							
BENS MÓVEIS							
SOMA							
TOTAL							

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p.15).

k) O demonstrativo da conta dívida fundada

Quadro 107: O demonstrativo da conta dívida fundada

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste – FUNCEN					Exercício XXX2		
O DEMONSTRATIVO DA CONTA DÍVIDA FUNDADA									
ESPECIFICAÇÃO			SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO					SALDO EM XXX2
				ACRÉSCIMOS			DECRÉSCIMOS		
INSTITUIÇÃO FINANCEIRA	CONTRATO			CONTRA- TAÇÃO	ENCAM- PAÇÃO	ATUALI- ZAÇÃO	AMORTIZAÇÃO OU RESGATE	CANCELA- MENTO	
	NÚMERO	DATA							
Dívida Interna									
Em Títulos									
Instituição Financeiro									
Banco do Brasil S/Ar									
Soma									
Contratos									
Discriminar									
Soma									
Total									
Dívida Externa									
Em Títulos									
Discriminar									
Soma									
Contratos									
Instituição Financeira									
Banco do Brasil									
Soma									
Total									
Totais Gerais									

Fonte: Adaptado de Peres et al (2000, p.16).

O quadro 107 Demonstração da Dívida Fundada, destinado a relacionar os valores das obrigações contratadas como financiamentos internos e externos, apresenta os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e o movimento do exercício para a Demonstração da Gestão Econômica.

A Demonstração da Dívida Fundada, assemelha-se às Obrigações de Longo Prazo previstas na Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976), observando que os aumentos e as diminuições do patrimônio são destacados nos grupos resultantes e independentes da execução orçamentária. Quadro 104.

I) O demonstrativo da conta dívida reconhecida

O quadro 108 Demonstrativo da Conta Dívida Reconhecida é uma variação da Dívida Fundada do quadro 107, destinado a relacionar os valores das obrigações reconhecidas apresenta os saldos do período anterior e atual do Balanço Patrimonial e, o movimento do exercício para a Demonstração da Gestão Econômica.

Quadro 108: O demonstrativo da conta dívida reconhecida

UNIDADE		Fundação Universidade Centro-Oeste - FUNCEN					Exercício XXX2		
O DEMONSTRATIVO DA CONTA DÍVIDA RECONHECIDA									
ESPECIFICAÇÃO			SALDO EM XXX1	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO					SALDO EM XXX2
NATUREZA/CREADOR	TERMO DE ACORDO			ACRÉSCIMOS			DECRÉSCIMOS		
	NÚMERO	DATA		RECONHE-CIMENTO	ENCAM-PAÇÃO	ATUALI-ZAÇÃO	QUITAÇÃO	CANCELA-MENTO	
Encargos Vencidos da Dívida Fundada									
Encargos Patronais Negociados									
P I S									
Soma									
Encargos Patronais Parcelados									
Encargos Trabalhistas									
Soma									
Precatórios									
Discriminar									
Soma									
Totais Gerais									

Fonte: Peres et al (2000, p.16).

Ao focar orçamento e a contabilidade como instrumento de controle da gestão estratégica, procurou-se dar abrangência das fases de planejamento, elaboração, aprovação e execução orçamentária.

A Contabilidade foi abordada nos aspectos concernentes ao patrimônio das entidades que atuam em atividades quer do Estado, mercado ou terceiro setor, focando basicamente nos demonstrativos balanços e a demonstração de resultado de cada um destes segmentos organizacionais.

Finalizando, com um modelo diametral entre os dois sistemas – Estado e mercado, buscou-se consolidar um modelo híbrido de Contabilidade onde se enfatizou a questão dos reflexos do orçamento na mesma.

Dentre os modelos apresentados e as diversas formas de organizações existentes nos três sistemas básicos estudados, o modelo de orçamento proposto como aplicado às organizações, direcionado para as Instituições de Ensino Superior, que usufruem a condição de entidade filantrópica e assistencial e, por sua natureza, dependam de um orçamento aprovado por um Conselho Diretivo, para que possa desenvolver suas atividades.

Esse orçamento, também, tem como característica precípua, funcionar como fonte financiadora da gestão estratégica dessas organizações, onde constará programações necessárias para cumprir seus objetivos institucionais.

O modelo de orçamento enfocado apresenta características de orçamento participativo e com a técnica de orçamento-programa elaborado com base-zero ou por estratégia.

4. ESTUDO DE CASO – O PROCESSO ORÇAMENTÁRIO NA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS – UCG

4.1. CARACTERIZAÇÃO DA INSTITUIÇÃO

No que se refere ao caso da Universidade Católica de Goiás – UCG que tem como sua mantida a Sociedade Goiana de Cultura – SGC, pode-se considerá-la no grupo de fundações instituídas pela iniciativa privada, pertencente ao grupo das entidades do terceiro setor denominado de sem fins lucrativos, de direito privado e dos tipos: religiosa; de conhecimento; filantrópica; e, para causas sociais.

A Universidade Católica de Goiás - UCG na qualidade de entidade sem fins lucrativos, que usufrui benefícios de renúncia de receitas junto ao Governo Federal através do Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS, por força da legislação vigente e a similaridade para com essas instituições, de forma obrigatória, necessita do orçamento como mecanismo de financiamento da gestão institucional e, de forma opcional, como ferramenta de controle de uma programação estratégica.

É através da aplicação do orçamento que possibilita a Universidade Católica de Goiás – UCG, acompanhar diretrizes gerais e o plano operativo anual, com seus programas e projetos que espelham a sua missão e visão.

A UCG, com a utilização de um tipo de peça de controle de suas estratégias denominada de orçamento-programa, mantém acompanhamento de suas etapas de previsão, execução e controle dos seus objetivos institucionais e

avalia as programações estratégicas, além de possibilitar uma prestação de contas transparente de sua administração para a coletividade.

Ela apresenta alguns pontos que deve melhorar a utilização do orçamento-programa como instrumento de controle de sua gestão estratégica pois, ainda mantém um orçamento centralizado em suas ações e execução, que inibe a participação coletiva na suas fases de programação e execução.

A Igreja Católica de Goiás, com a preocupação de promover o ensino superior na região centro-oeste, em outubro de 1958, instituiu a Sociedade Goiana de Cultura - SGC, com o papel de mantenedora de instituição de ensino. No ano seguinte, o decreto presidencial nº 47.041, de 17 de outubro de 1959, criou a Universidade de Goiás, equiparada às demais universidades nacionais, como a primeira instituição universitária do Brasil-Central, que mais tarde passaria a se chamar Universidade Católica de Goiás - UCG, pelo decreto presidencial nº 68.917 de 19 de julho de 1971.

A UCG tornou-se um centro de desenvolvimento da educação e da cultura, integrando ensino, pesquisa e extensão, na formação de profissionais e cidadãos comprometidos com as transformações econômicas, políticas e sociais, necessárias à viabilização de uma sociedade brasileira democrática, justa, fraterna e tecnicamente desenvolvida.

Sua integração com a comunidade conquistou o reconhecimento pelo Governo Federal, através do decreto nº 73.729, de 04 de março de 1974, da Sociedade Goiana de Cultura - SGC, como de utilidade pública, e também pelo Conselho Nacional de Serviço Social - CNSS, certificado de 20 de março de 1974, como entidade com fins filantrópicos.

A UCG é comunitária porque tem uma administração colegiada; tem como compromisso a busca da melhoria das condições de trabalho; dispõe de estatutos das carreiras docente e administrativa e procura garantir a democratização da instituição em diferentes níveis.

Ela não é somente uma universidade comunitária, sem fins lucrativos, mas é também de fins públicos, uma vez que se coloca a serviço dos interesses da

maioria da população, de seus problemas e potencialidade, de suas realizações e de seus projetos.

A prática e a vocação da UCG como universidade particular e comunitária proporciona um modelo de ensino, pesquisa e extensão, voltado ao atendimento dos interesses da maioria da população, buscando, na valorização do estudo teórico-prático, contribuir na construção da cidadania sócio-político-econômica.

Nesta perspectiva ela busca incessantemente os fundamentos científicos-pedagógicos, inerentes ao desenvolvimento sócio-cultural-técnico da região onde está inserida, proporcionando a comunidade no ano de 2003 os seguintes serviços:

- 38 (trinta e oito) cursos de graduação; e
- 32 (trinta e dois) de pós-graduação, sendo 28 (vinte e oito) em nível de especialização e 4 (quatro) em nível de mestrado e doutorado.

Histórica e evolutivamente, os diferentes projetos e atividades acadêmicos da UCG foram demarcados pela realidade conjuntural, pela reflexão e prática da comunidade universitária, de acordo com as diretrizes de sua mantenedora, a SGC. Essa prática contextualizada também se reflete na questão financeira-orçamentária.

4.2. A ESTRUTURA DO ORÇAMENTO NA UCG DE 1986 A 2003

A UCG, até o exercício de 1985, aplicava na sua gestão um modelo de orçamento financeiro que não contemplava a visão definida nos objetivos planejados pela gestão estratégica e não possibilitava o seu acompanhamento no processo de operacionalização.

A receita era apresentada pelo enfoque econômico; a despesa era enfocada pela estrutura administrativa, demonstrando agregados geral para os órgãos e

final para as unidades orçamentárias e, também, enfocada por natureza de gastos, demonstrando os meios utilizados para desenvolver sua missão.

A partir de 1986 foi iniciada uma reorganização administrativa geral, com reflexo no orçamento tradicionalmente utilizado, mais notadamente na despesa, adicionando o enfoque voltado para a classificação dos gastos por objetivos, integrando o orçamento ao planejamento.

Mediante as novas perspectivas criadas, as ações planejadas de curto médio e longo prazos passaram a ser controladas em suas etapas de previsão, execução, controle e reavaliação.

O modelo de prática orçamentária que a UCG passou a utilizar foi aquele similar ao normatizado para o poder público, com estrutura de orçamento-programa adaptada à sua realidade operacional.

Dentre as razões que levaram às mudanças no âmbito da instituição, destaca-se a necessidade de prestação de contas de recursos recebidos de órgãos públicos, comunidade local, nacional e internacional, quer através de subvenções, doações, parcerias, convênios dentre outras modalidades. No caso de recursos recebidos de entidades do poder público, as prestações de contas, por parte da UCG, deveriam obedecer aos mesmos princípios e exigências aplicados às finanças públicas, naquilo que fossem pertinentes.

Diante das necessidades de modernização, a UCG iniciou a partir do Exercício de 1986, o processo de implantação da Técnica de Orçamento por Programas ou Orçamento-Programa, como marco inovador em sua gestão, que resultou até 2003 nos avanços enumerados a seguir:

- a) integração do sistema e elaboração orçamentária ao nível das unidades operacionais;
- b) administração estratégica dos planos de longo prazo através do controle orçamentário;
- c) gestão descentralizada das aplicações dos recursos gerados na UCG;

- d) administração financeira e orçamentária através de um cronograma de desembolso;
- e) elaboração de relatórios integrados da gestão orçamentária e financeira;
- f) acompanhamento gerencial “on line” das ações estratégicas programadas no Orçamento-Programa.

A partir das informações colhidas no setor contábil da UCG, foram elaborados demonstrativos sintéticos comparativos do Orçamento Financeiro, com vigência até 1985, e do Orçamento-Programa, instituído em 1986, atualizado com as modificações aplicadas até o período de 2003.

4.2.1. A estrutura da receita orçamentária na UCG

Atualmente no Orçamento-Programa da UCG a estrutura da receita orçamentária utilizada representa o grupo de recursos gerados pelas suas atividades operacionais e que constituem as fontes financiadoras da sua gestão.

Essa estrutura apresenta as receitas na UCG pelo enfoque econômico, sendo subdivididas em dois grupos de categorias econômicas, denominadas de correntes e de capital.

O quadro 109, Demonstrativo Sintético da Receita, é um comparativo que confronta as situações de 1985 e, de 1986 até 2003.

Quadro 109: O comparativo da receita econômica da UCG

UNIVERSIDADE CATOLICA DE GOIÁS – UCG	
Receita orçamentária econômica	
Orçamento financeiro: até 1985	Orçamento-programa: a partir de 1986
1. RECEITAS CORRENTES	1. RECEITAS CORRENTES/OPERACIONAIS
11. Receitas de Serviços Educacionais 12. Receitas Patrimoniais 13. Subvenções e/ou Doações 14. Outras Receitas Correntes	11. Receitas Operacionais/Bruta 12. Receitas Patrimoniais 13. Subvenções e/ou Doações 14. Outras Receitas Correntes 15. Convênio Fundação Aplub
2. RECEITAS DE CAPITAL	2. RECEITA DE CAPITAL/NAO OPERACIONAL
21. Alienação e/ou Venda de Bens 22. Receitas de Operação de Créditos	21. Alienação e/ou Venda de Bens 22. Receitas de Operação de Créditos

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis – UCG/DCO.

A receita orçamentária é enfocada por categoria econômica e percorreu naturalmente um processo evolutivo ao longo de sua implantação com o Orçamento-Programa na UCG, conforme o quadro 110.

Quadro 110: A receita por categoria econômica da UCG – resumo

Universidade Católica de Goiás - UCG	
Tabela da receita orçamentária por categoria econômica - resumo	
Códigos	Categorias, Origens, Fontes e Itens
1	Receitas Correntes / Operacionais
11	Receitas Operacionais / Bruta
111	Anuidades Escolares
112	Taxas e Emolumentos
113	Receitas de Serviços
114	Receitas Diversas
12	Receitas Patrimoniais
121	Receitas Imobiliárias
122	Receitas Financeiras
13	Subvenções e Doações
131	Subvenções Governamentais
132	Subvenções e Doações Particulares
14	Outras Receitas Correntes
141	Indenizações e Restituições
142	Multas de Outras Origens
15	Convênio Fundação Aplub
151	Convênio Fundação Aplub
2	Receitas de Capital / Não Operacional
21	Alienação e Venda De Bens
211	Alienação de Bens Permanentes
22	Receitas de Operação De Créditos
221	Receitas de Financiamentos

Fonte: UCG/DCO.

4.2.2. A estrutura da despesa orçamentária na UCG

A UCG até 1985 aplicava como instrumento de controle de sua gestão estratégica, o Orçamento Financeiro, com a despesa enfocada em dois grupos distintos:

- a) a Despesa por Centro de Custos, com abrangência mais no aspecto político-administrativo da UCG, com finalidade de controlar as aplicações dos gastos realizados e orientar a distribuição das receitas arrecadadas;

- b) a Despesa Econômica com fonte de recursos, cuja finalidade era demonstrar a natureza dos gastos utilizados como os meios disponíveis para a consecução dos objetivos da UCG.

4.2.2.1. A despesa por centro de custo da UCG

O organograma da UCG é a forma estrutural onde se apresenta a capacidade de atuação institucional das áreas de decisões, gerenciamento e execução, base para definir o detalhamento dos gastos das unidades operacionais.

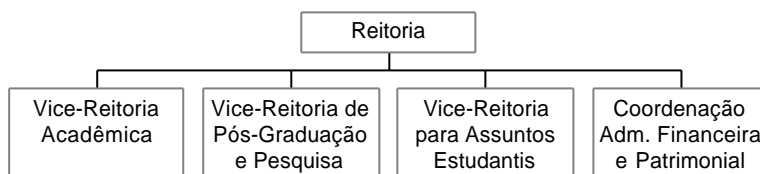
A despesa por Centro de Custos é o mais abrangente nível de gastos e sua base de constituição é o Organograma da UCG. Os registros de seu fluxo financeiro são realizados de forma paralela aos sistemas de Orçamento e Contabilidade.

O controle dos gastos pelo Centro de Custos tem suas atividades financeira e patrimonial funcionando como uma estrutura essencial para o gerenciamento das informações de aplicação dos recursos.

Sua demonstração acontece de forma integrada ao Orçamento-Programa em razão dos objetivos atribuídos as Unidade Operacional, em tese, apresentar apenas uma atividade ou projeto, que corresponde a mesma informação do gasto Institucional, com raras exceções onde as programações apresentam dois ou mais Programas de Ação.

A figura 20 é um esboço da Estrutura Superior da UCG que coordena o processo gestão institucional.

A Administração Superior é o Órgão de decisões estratégicas que serão operacionalizadas pelas Unidades Orçamentárias, definindo as áreas de responsabilidade de execução dos objetivos em curto, médio e longo prazos e canaliza para si todos os gastos da gestão.



Fonte: Assessoria de Comunicação da UCG.

Figura 20: UCG – Esboço da administração superior

O Centro de Custos aplicado na UCG, compõe-se de dois níveis de decisão:

- a) O primeiro nível, denominado de Órgão, é composto pelo conjunto da administração superior da UCG, integrado pela Reitoria e Vice-Reitorias e, a Coordenação Administrativa, Financeira e Patrimonial;
- b) O segundo nível, denominado de Unidade Operacional, é composto pelo conjunto da administração executiva da UCG, com suas unidades hierárquicas imediatamente inferiores ou unidades com destaque de programação orçamentária, tem na sua formação os gabinetes e assessorias da reitoria, departamentos, coordenações, divisões, centros e centrais de execução de serviços.

O Centro de Custos utilizado pela UCG até 1985 e, a sua classificação até 2003, tendo como parâmetro para estruturação o seu Organograma, é demonstrado de forma sintética no quadro 111.

Quadro 111: O centro de custos da UCG – primeiro nível de agregação

Universidade Católica de Goiás – UCG	
Despesa por centro de custos	
Orçamento financeiro: até 1985	Orçamento-programa: a partir de 1986
100. Reitoria 200. Vice-Reitoria Administrativa 300. Vice-Reitoria Acadêmica 400. Vice-Reitoria Estudantil 500. Vice-Reitoria/Pós-Graduação	100. Reitoria 200. Coordenação Admin., Fin. E Patrimonial 300. Vice-Reitoria Acadêmica 400. Vice-Reitoria para Assuntos Estudantis 500. Vice-Reitoria/Pós-Graduação e Pesquisa

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis da UCG/DCO.

4.2.2.2. A despesa funcional-programática da UCG

Até 1985 o Orçamento Financeiro utilizado na UCG apresentava a despesa orçamentária com resultado da combinação das classificações por Centro de Custos e Econômica.

A partir de 1986 foi inserido o enfoque Funcional-Programático que possibilitou integrar a visão institucional objetivada no Planejamento Estratégico da UCG, com as ações realizadas no orçamento, ou seja, as programações de longo prazo passaram a ser acompanhadas em todas as suas etapas de realizações.

Para a UCG a Despesa Orçamentária classificada como Funcional-Programática, contempla as metas e diretrizes a serem alcançadas pelos órgãos e suas unidades operacionais e define os objetivos finais a serem atingidos em curto prazo.

A Despesa Funcional-programática possibilitou o acompanhamento das ações planejadas estrategicamente através da execução orçamentária, com a aplicação na UCG da técnica do Orçamento-Programa, conforme o quadro 112.

Quadro 112: O comparativo da despesa funcional-programática da UCG

Universidade Católica de Goiás - UCG	
O comparativo da despesa orçamentária funcional-programática	
Orçamento financeiro: até 1985	Orçamento-programa: a partir de 1986
Função, Programa e Subprograma	Função e Subfunção
Sem enfoque dessa despesa	01. ADMINISTRAÇÃO
	01.01. Administração Superior
	01.03. Expansão Física
	01.04. Administração Financeira
	02. ENSINO SUPERIOR
	02.05. Ensino de Graduação
	02.06. Ensino de Pós-Graduação
	02.07. Pesquisa
	02.08. Extensão Universitária
	02.09. Difusão Cultural
	03. ASSISTÊNCIA
	03.10. Assistência Social

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis da UCG/DCO.

4.2.2.3. A despesa econômica e fonte de recursos da UCG

Essa classificação da despesa orçamentária é o nível mais analítico de aplicação de recursos que possibilita para a UCG os seguintes níveis de informações de gestão:

- a) visualizar os gastos necessários ao seu funcionamento num nível mais apurado;
- b) medir o impacto dos gastos causados no seu patrimônio social;
- c) gerenciar o seu consumo da riqueza em sua natureza de gastos;
- d) identificar a origem dos seus recursos necessários à cobertura dos valores aplicados nos gastos da sua gestão.

A Despesa Econômica com Fontes de Recursos da UCG é o agregado final de gastos, traduzido como os meios disponíveis e necessários ao cumprimento dos seus objetivos, que serão operacionalizados a cada período, denominado de exercício financeiro e, ainda, o atingimento da sua visão, programada para o longo prazo.

É no Orçamento-Programa, através da Despesa Econômica, que a UCG procede à aplicação dos recursos segundo a sua natureza de gastos, bem como as fontes de recursos que estão financiando os mesmos.

A Classificação Econômica com a Fonte de Recursos da UCG é demonstrada em níveis de desdobramentos a seguir relacionados:

- a) o primeiro nível apresenta a divisão em duas categorias econômicas as despesas correntes, ou seja aquelas que provocam diminuição da riqueza patrimonial e as despesas de capital que provocam a mudança na natureza da riqueza, ou uma mutação;
- b) o segundo nível apresenta as subcategorias econômicas. As despesas correntes que são compostas das despesas de custeios com contraprestação direta em bens ou serviços e as transferências correntes sem contraprestação direta em bens e serviços e, as despesas de capital, que se subdividem em investimentos para novas riquezas ou

melhoramento das já existentes e inversões financeiras para investimentos bens em uso;

- c) o terceiro nível apresenta a natureza dos gastos, identificando os elementos de despesas tais como pessoal, material, serviços e outros;
- d) o quarto nível é destinado à indicação da fonte de recursos dos gastos.

A Despesa por Natureza ou Econômica com Fontes de Recursos da UCG é apresentada em dois quadros distintos:

Quadro 113: O comparativo da despesa econômica da UCG

Universidade Católica de Goiás – UCG	
O comparativo da despesa orçamentária econômica	
Orçamento financeiro: até 1985	Orçamento-programa: a partir de 1986
Despesa por natureza	Despesa por natureza
DESPESAS CORRENTES	DESPESAS CORRENTES
Despesas de Custeios	Despesas Operacionais
Transferências Correntes	Despesas de Transferências
DESPESAS DE CAPITAL	DESPESAS DE CAPITAL
Investimentos	Investimentos Operacionais
Inversões Financeiras	Investimentos Não-operacionais
Transferências de Capital	Amortização de Financiamentos
RESERVA DE CONTINGENCIA	RECURSOS ESPECIAIS

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis da UCG/DCO.

O quadro 114, apresenta as Fontes de Recursos que integram a Classificação da Despesa Econômica da UCG.

Quadro 114: O comparativo da despesa por fontes de recursos da UCG

Universidade Católica de Goiás - UCG	
O comparativo da despesa orçamentária por fontes de recursos	
Orçamento financeiro: até 1985	Orçamento-programa: a partir de 1986
Fontes de recursos	Fontes de Recursos
0. Recursos Ordinários	0. Recursos Próprios
1. Recursos de Convênios	1. Recursos de Convênios
2. Recursos de Financiamentos	2. Recursos de Financiamentos
	3. Outros Recursos

Fonte: Adaptado das Demonstrações Contábeis da UCG/DCO.

Pelos gráficos comparativos de receita e despesas da UCG dos períodos até 1985 e a partir de 1986, podem ser visualizadas duas práticas orçamentárias bastante distintas:

- a) o orçamento financeiro, que se limitava ao controle do fluxo de entradas e saídas de numerários; não contemplava as estratégias deliberadas;

- b) o orçamento-programa que permite acompanhar as etapas de realizações das ações programadas em curto, médio e longo prazos, contemplando o planejamento estratégico da UCG como instrumento de gestão da mesma.

Tem-se que o Orçamento Financeiro aplicado na UCG quando de sua utilização como instrumento de estimativa de gastos, previsão de arrecadação e ferramenta de controle, informava para a sua gestão, a receita com enfoque econômico e a despesa nos enfoques institucional e econômico.

A receita orçamentária, com enfoque econômico, funciona na UCG como parâmetro de indicação dos recursos a serem aplicados nos seus objetivos gerais, em duas fases distintas:

- a) na fase de elaboração orçamentária, quando das suas estimativas de arrecadação;
- b) na fase de execução orçamentária, possibilita avaliar os reflexos dos aumentos provocados no patrimônio social, quando de sua realização.

O Centro de Custo é a base que alimenta os gastos do orçamento, e possibilita a avaliação do aspecto político-administrativo da UCG e o controle da participação dos Órgãos e Unidades Orçamentárias no montante dos recursos arrecadados.

Por outro lado, a despesa pelo enfoque econômico possibilita, quando de sua realização, avaliar os reflexos das reduções provocadas no patrimônio social da UCG.

A partir de 1986, com a implantação do Orçamento-Programa na UCG, foi possível contemplar as metas e diretrizes a serem alcançadas pelos órgãos e unidades orçamentárias pela definição de metas de maior agregação ou das diretrizes de longo prazo e os objetivos finais a serem atingidos em curto prazo, em termos de desenvolvimento e operacionalização, ou seja, projeto e atividade.

4.3. A ESTRUTURA DO PLANO ESTRATÉGICO DE GESTÃO DA UCG

4.3.1. Considerações sobre o plano estratégico de gestão da UCG

A UCG pratica o processo intermediário ou misto, onde a cúpula diretiva mediante as diretrizes convencionadas seleciona as prioridades a serem realizadas no período, focada nos objetivos do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI.

Considerando os recursos prováveis de arrecadação, estipula os percentuais de participação para gastos a serem realizados nas unidades operacionais.

Com base nos dados de Planejamento é repassada para as Unidades Orçamentárias a orientação para que possam projetar o plano de trabalho para o período seguinte, que será submetido à aprovação da Administração Superior.

O Planejamento Estratégico da UCG é o instrumento que traduz os valores da Instituição em ações avaliáveis, realiza e implementa as diretrizes fixadas que resultam no PDI, orientando o planejamento tático e operacional de cada uma de suas unidades orçamentárias.

A UCG estabeleceu suas estratégias pretendidas para o período 2003/2010 no documento denominado PEG, considerando a sua declaração de missão a ser desempenhada pela mesma no período e a visão de seus objetivos desejados para o futuro.

Consoante a elaboração do planejamento estratégico, foram deliberadas etapas previamente convencionadas no PEG, para o período de 2003 a 2010, dentro de um cronograma de realizações em períodos anuais, projetada no plano de trabalho das unidades orçamentárias.

Essas programações provenientes das prioridades eleitas no PEG, procuram manter a sincronia dos planos de curto, médio e longo prazos, de forma a garantir a consecução da visão institucional e a operacionalização do plano de ação materializado no orçamento-programa da UCG.

4.3.2. A estrutura da gestão estratégica da UCG

O orçamento-programa elaborado para o período de 2003 materializa em sua programação orçamentária a missão da UCG que está contemplada nas etapas da gestão estratégica do PEG.

A visão da UCG até 2010, cujo plano de trabalho está traduzido no PEG, foi dividida em três períodos distintos:

- a) 2003/2004, curto prazo;
- b) 2004/2006, médio prazo; e,
- c) 2006/2010, longo prazo.

Esses períodos, visualizados nas perspectivas do cumprimento das metas até 2010, estão retratando o horizonte do planejamento da UCG, focado na programação estratégica da mesma, que resultou no documento denominado de Matriz Institucional, apresentando os programas e metas desdobrados até os níveis operacionais das ações, enfocando, ainda, os órgãos envolvidos na execução e o cronograma previsto para ser cumprido nos períodos fixados.

A programação estratégica da UCG é detalhada no plano de trabalho previsto na Matriz Institucional que contempla os seguintes elementos:

- a) áreas de atuação;
- b) aplicações de recursos no cumprimento dos objetivos meios e fins;
- c) detalhamento até o nível de programa das gestões: colegiada; pedagógica; de Pessoal; de Serviços de Apoio e Recursos Físico-Financeiros.

4.3.2.1. A gestão colegiada da UCG

O PEG 2003/2010, focado na gestão colegiada, abrange os programas que regem as relações participativas e colegiadas internas e externas da Instituição, bem como suas respectivas metas, descritas a seguir:

- a) plano emergencial - PE 2003/1: meta de estabelecer o equilíbrio entre receita e despesa;
- b) plano de desenvolvimento institucional - PDI: meta de manter o plano constantemente atualizado;
- c) planejamento integrado semestral - PIS: meta de planejar, executar e acompanhar a adequação do espaço físico e da infra-estrutura didático-pedagógica às necessidades curriculares decorrentes do planejamento acadêmico-administrativo;
- d) democratização das instâncias decisórias: meta de ampliar modalidades de participação nos colegiados;
- e) gestão departamental: meta de fortalecer a autonomia departamental e qualificar a gestão acadêmica de cada curso;
- f) filantropia: meta de definir uma política de assistência social e manter contabilizadas as ações de filantropia, de acordo com modalidades e limites legais;
- g) assistência estudantil: meta de redefinir e consolidar uma política de assistência estudantil;
- h) identidade visual da instituição: meta de cuidar nos ambientes interno e externo da imagem organizacional da UCG;
- i) reestruturação da assessoria de comunicação: meta de integrar na Reitoria as atividades de comunicação interna e externa;
- j) reestruturação da coordenadoria institucional: meta de integrar sistema de informação gerencial, planejamento e avaliação;
- k) parcerias: meta de criar, consolidar e ampliar parcerias;
- l) atualização normativa tópica: meta atualizar e divulgar a legislação em aspectos emergenciais;

- m) plano estratégico de gestão de cada Órgão da UCG: meta de formular a matriz do PEG em nível de departamentos e institutos.

4.3.2.2. A gestão pedagógica da UCG

O PEG 2003/2010, focado na gestão pedagógica, abrange os programas que visam a qualidade pedagógica, metodológica e tecnológica no processo de integração de ensino-pesquisa-extensão da Instituição, bem como suas respectivas metas, descritas a seguir:

- a) política curricular: meta de reelaborar a política, atualizar as propostas e implementar os projetos curriculares;
- b) integração ensino/pesquisa/extensão: meta de implementar desde a graduação, atividades permanentes de ensino/pesquisa e extensão;
- c) inovação pedagógica, metodológica e tecnológica: meta de fazer dessa inovação um fator de cultura organizacional e de referência institucional;
- d) pesquisa institucional: metas de implementar núcleos, priorizar projetos, aprovar documentos normativos da coordenação de pesquisa, qualificar e finalizar processo e informação de pesquisa, incrementar a iniciação científica, e, consolidar a interação entre Universidades Católicas do Centro-Oeste;
- e) consolidação da pós-graduação stricto e lato sensu: meta de expandir os existentes ou implantar novos programas de pós-graduação;
- f) calendário de eventos: meta de programação de forma integrada;
- g) política de expansão da UCG: meta de expandir oferta de vagas nos cursos existentes e implantar novos cursos;
- h) política de estágio da Universidade Católica de Goiás - UCG: metas de avaliar a política institucional, propor adequações às instruções normativas em consonância com o PDI, e, avaliar os convênios com as instituições e os campos de estágio;
- i) política de extensão: meta de implementar programas e centros de extensão em articulação com a pesquisa e o ensino;

- j) política cultural acadêmica: metas de atender demandas, organizar grupos criar política incrementar a área de música, criar pólos de trabalho nas áreas de literatura e artes plásticas e, direcionar a produção do Centro de Programação Cultural para as demandas sociais;
- k) melhoria da rede virtual interna de informações: meta de racionalizar e informatizar procedimentos e processos acadêmicos e administrativos;
- l) política de avaliação institucional interna e externa: meta de implementar e acompanhar a avaliação institucional interna e externa;
- m) interface: meta de construir sistema de interface que centralize e disponibilize a oferta da infra-estrutura de apoio comum, evitando duplicação de meios;
- n) “UCG ouve você”: meta de estabelecer um sistema de ouvidoria permanente.

4.3.2.3. A gestão de pessoal da UCG

O PEG 2003/2010, focado na gestão de pessoal, abrange os programas que valorizam a atuação humana e profissional das pessoas integrantes da comunidade institucional, bem como suas respectivas metas, descritas a seguir:

- a) programa INPUT – Sistema de Controle de Pessoal: meta de centralizar os dados “de entrada” da instituição, garantindo sua consistência e disponibilização de uso institucional e gerencial;
- b) planos de carreira: meta de atualizar a política de pessoal docente e administrativo da UCG na busca de investimentos necessários no setor;
- c) desenvolvimento de pessoal: meta de profissionalizar as relações de trabalho na instituição, buscando adequar a realidade atual do mercado de trabalho local com as necessidades da UCG;
- d) segurança e saúde do trabalhador: meta de preservar a qualidade de vida no ambiente de trabalho;

- e) política de carga horária docente: meta de redefinir os critérios de alocação da carga horária docente;
- f) indeterminação da carga horária: meta de analisar alternativas de alteração da carga horária indeterminada de 4h dos docentes antigos, para TI – tempo indeterminado e TC – tempo contínuo;
- g) adequação funcional docente: meta de completar o processo de promoção docente de 2002/1;
- h) projeto docente sênior: meta de estudar a situação dos docentes incapacitados e/ou idosos;
- i) aposentadoria complementar: meta de estudar a possibilidade de um plano de aposentadoria complementar;
- j) projeto gratificações: meta de rever a política das funções gratificadas e critérios de equivalência;
- k) acordo coletivo: meta de negociar e acompanhar a execução dos acordos coletivos e das categorias;
- l) inadimplência e abandono: meta de implementar combate ações de natureza econômico-social.

4.3.2.4. A gestão de serviços de apoio e recursos físico-financeiros da UCG

O PEG 2003/2010 focado na gestão de serviços de apoio e recursos físico-financeiros, abrange os programas de controle de alocação de recursos financeiros e orçamentários destinados a infra-estrutura, que são necessários aos procedimentos acadêmicos, bem como suas respectivas metas, descritas a seguir:

- a) programa administrativo-financeiros: meta de elaborar a prestação de contas e o orçamento, em tempo hábil e de forma participativa;
- b) custo-benefício de cada atividade da UCG: meta de criar um sistema integrado do custo-benefício, por atividade, base da matriz financeira;

- c) disponibilização das informações por área informatizadas: meta de profissionalizar e qualificar o atendimento como fator principal da cultura organizacional; e,
- d) parque gráfico-editorial e produção tecnológica da UCG: meta de estabelecer prioridades e operacionalização e incentivar a diversificação dos produtos de inovação tecnológica.

As diretrizes bases, ou os objetivos constituídos de forma permanente como declaração de missão da UCG, têm perspectivas de longo prazo, ultrapassando a visão concebida para o futuro da instituição e está consolidado no documento PDI.

Essas diretrizes, balizamentos do planejamento estratégico, são traduzidas nas gestões detalhadas anteriormente, convencionadas pela sua administração superior e referendada pelo Conselho Universitário, que é o órgão máximo das decisões institucionais.

4.4. A RECEITA DA UCG, ESTIMADA NO OP 2003

4.4.1. Considerações sobre a receita da UCG, estimada no OP 2003

Na elaboração da Proposta de Orçamento para o Exercício de 2003 as receitas são demonstradas pelo enfoque econômico, possibilitando identificar as diversas fontes financiadoras das aplicações dos recursos da UCG no período.

As estimativas da receitas são baseadas no desempenho do Orçamento-Programa de 2002 e, ainda, ponderando as arrecadações de anos anteriores.

Na estimativa de Receita de Anuidades Escolares, os valores são avaliados pelas projeções dos desempenhos históricos de algumas variáveis, como fatores explicativos e/ou condicionantes do comportamento das Receitas dos

Cursos de Graduação que têm se constituído na fonte mais expressiva das arrecadações realizadas em períodos sucessivos.

A metodologia para a projeção das receitas do curso de graduação parte da análise do número de alunos, valor dos créditos e outras variáveis que são originadas ou refletem nas atividades do ensino de graduação.

4.4.2. A receita econômica da UCG, estimada no OP 2003

A Receita Orçamentária Econômica da UCG, Estimada no OP de 2003 é apresentada pelo enfoque econômico com divisão em dois grandes grupos:

- a) receitas correntes;
- b) receitas de capital.

A Tabela da Receita Orçamentária Econômica da UCG é apresentada de forma sintetizada pelos seus códigos, títulos, valores monetários e percentuais, subdividida por Categorias e Subcategorias Econômicas, Fontes de Recursos, Alíneas e Subalíneas de Receitas. Quadro 115.

O quadro 115 permite uma análise superficial das fontes financiadoras dos gastos que a UCG programou para o Orçamento-Programa de 2003, as Receitas Correntes apresentam-se com R\$ 167.969.042, ou seja, 99,96% e as Receitas de Capital participam com R\$ 60.958, ou seja, com 0,04%.

As Receitas correntes se destacam com os seguintes valores:

- a) as receitas dos cursos de graduação – Anuidades Escolares com R\$ 161.551.930, ou seja, 96,14% do montante;
- b) as demais receitas correntes participam com R\$ 6.417.112, ou seja, 3,82%.

Quadro 115: Receita econômica - sintética da UCG, OP 2003

Proposta Orçamentária - UCG			Exercício de 2003	
Universidade Católica de Goiás – UCG				
Estimativa das receitas por Categorias e Subcategorias Econômicas, Fontes de Recursos da UCG, OP 2003				
CODIGO	ESPECIFICAÇÃO	VALOR - R\$	VALOR - R\$	VALOR - R\$
1	Receitas Correntes			166.039.042
	Receitas Correntes Operacionais			162.064.061
11	Receitas Operacionais / Bruta		162.064.061	
111	Anuidades Escolares	159.621.930		
112	Taxas e Emolumentos	2.208.914		
113	Receitas de Serviços	0		
114	Receitas Diversas	233.217		
	Receitas Correntes Não-Operacionais			3.974.981
12	Receitas Patrimoniais		94.425	
121	Receitas Imobiliárias	77.783		
122	Receitas Financeiras	16.642		
13	Subvenções e Doações		1.097	
131	Subvenções Governamentais	0		
132	Subvenções e Doações Particulares	1.097		
14	Outras Receitas Correntes		3.411.849	
141	Indenizações e Restituições	13.078		
142	Multas de Outras Origens	3.398.771		
15	Convênio Fundação Aplub		467.610	
151	Convênio Fundação Aplub	467.610		
2	Receitas de Capital			60.958
	Receita de Capital Não-Operacional			60.958
21	Alienação e Venda De Bens		60.958	
211	Alienação e Bens Permanentes	60.958		
22	Receitas de Operação De Créditos		0	
221	Receitas de Financiamentos	0		
	TOTAL		166.100.000	

Fonte: UCG/DCO.

4.4.3. A receita e seus reflexos no patrimônio da UCG, OP 2003

As entradas de recursos demonstradas segundo o prisma de receita efetiva, ou seja, que provocam aumento real no patrimônio líquido da instituição, constitui fato contábil de natureza modificativo e, pelo prisma de receita por mutação, ou seja, que geram mudança na natureza da riqueza, constitui um fato contábil de permutativo.

Essas mutações patrimoniais são resultantes dos recebimentos de recursos programados no orçamento-programa como fonte de financiamento dos gastos, originários da alienação de bens com baixa de valores do ativo permanente ou da contratação de financiamentos junto aos agentes financeiros, para resgate em longo prazo e que refletirá em orçamentos futuros como despesa

orçamentária, quando do resgate das parcelas, conforme o quadro 116.

O quadro 116 é um exemplo que possibilita visualizar o diferencial entre os efeitos provocados no patrimônio da entidade, considerando as operações de:

- a) recebimento de receita efetiva com anuidades escolares no montante de R\$ 1.000,00;
- b) recebimento de receita por mutação na contratação de operações de créditos – receitas de financiamentos em longo prazo no montante de R\$ 3.000,00;
- c) alienação de máquinas e equipamentos no montante de R\$ 2.000,00.

Quadro 116: O resumo da receita efetiva e por mutação da UCG, OP 2003

Proposta Orçamentária			Exercício de 2003
Universidade Católica de Goiás - UCG			
Estimativa da receita por mutação da UCG - OP 2003			
COD.	DESCRIÇÃO:	RECURSOS PROPOSTOS	PARTICIPAÇÃO (%)
	Receitas Efetivas		
1	Receitas Correntes	166.039.042	99,96
	Receitas com Contraprestação Direta		
1.1	Receitas Operacionais	162.064.061	97,60
	Receitas sem Contraprestação Direta		
1.2	Subvenções e Doações E Convênios	3.974.981	2,36
	Receitas por Mutações		
2	Receitas de Capital	60.958	0,04
	Receitas de Alienações de Bens		
2.1	Alienação de Bens Móveis e Imóveis	60.958	0,04
	Operações de Créditos		
2.2	Contratação de Financiamentos		
	TOTAL	166.100.000	100,00

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

4.5. A DESPESA DA UCG, FIXADA NO OP 2003

4.5.1. A classificação da despesa da UCG, fixada no OP 2003

Na elaboração da Proposta de Orçamento para o Exercício de 2003 as despesas são demonstradas num primeiro grupo composto pelo enfoque institucional ou centro de custo integrado ao funcional e programático e, num

segundo grupo, composto pelo enfoque econômico e por fontes de recursos.

4.5.1.1. A despesa por centro de custo da UCG, fixada no OP 2003

O Centro de Custos da UCG é um Sistema de unidades administrativas ou executivas que individualmente ou em conjunto com outras de mesma finalidade, entram na composição das Unidades Orçamentárias previstas para programação de gastos do Orçamento-Programa.

Quadro 117: A despesa por centro de custos da UCG, OP 2003

Proposta Orçamentária – OP 2003			Exercício 2003
Universidade Católica de Goiás - UCG			
Despesa por centro de custo da UCG, fixada no OP 2003			
Nº	ORGAO E UNIDADES ORÇAMENTÁRIAS	ESTIMADA (R\$)	PARTICIPAÇÃO (%)
101	Gab/R - Gabinete da Reitoria	33.107.432	19,932
102	R/Ed – Coordenação de Educação à Distância	197.137	0,119
201	Gab/CAFM – Gabinete da Coord.de Adm. Financeira e de Manutenção	350.300	0,211
202	DRH – Divisão de Recursos Humanos	1.220.907	0,735
203	DSG – Divisão de Serviços Gerais	14.375.083	8,654
204	DGE – Divisão Gráfica e Editorial	1.064.472	0,641
205	CPD – Centro de Processamento de Dados	2.639.012	1,426
206	DIMAT – Divisão de Material d Patrimônio	509.786	0,307
207	C-II – Campus II	244.264	0,147
208	DCO – Divisão de Contabilidade e Orçamento	721.191	0,434
209	DAP – Divisão de Arrecadação e Pagamento	576.476	0,347
301	Gab/Va – Gabinete da Vice-Reitoria Acadêmica	2.759.057	1,661
302	SG – Secretaria Geral	503.186	0,303
303	BC – Biblioteca Central	1.836.851	1,106
304	VA-CV – Coordenação Concurso Vestibular	969.336	0,584
305	ADM – Departamento de Ciências Administrativas	3.632.451	2,187
306	COM - Departamento de Ciências Contábeis	1.827.846	1,100
307	ECO - Departamento de Ciências Econômicas	2.620.838	1,578
402	CPLS – Coordenação dos Cursos de Lato Sensu	2.142.955	1,290
403	CPSS – Coordenação de Cursos de Strictu Sensu	3.109.452	1,872
404	IGPA – Instituto Goiano de Pré-História e Antropologia	1.962.670	1,182
...
406	FP - Fundo de Pesquisa	661.180	0,398
407	ED – Coordenação da Editora	597.397	0,360
501	G/VAE – Gabinete da Vice-Reitoria Estudantil	391.951	0,236
502	PU – Pastoral Universitária	208.453	0,126
503	CLV – Coordenação do Centro de Línguas Vivas	900.109	0,542
504	ETG – Coordenação de Estágio e Extensão	1.994.219	1,201
505	CPC – Coordenação do Programa Cultural	496.490	0,299
506	CAE – Coordenação de Assistência Estudantil	2.822.356	1,699
....
TOTAL		166.100.000	100,00

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Essas Unidades Orçamentárias apresentam, com algumas exceções, um único programa de trabalho para elaborar a programação dos gastos necessários ao desempenho de suas atribuições e que, também, corresponde ao próprio Centro de Custos Integrado ao Orçamento-Programa da UCG.

É através dos valores obtidos nos Centros de Custos que a UCG procede a elaboração do seu cronograma de desembolsos mensais, através do qual se baseia para a distribuição dos recursos arrecadados.

O quadro 117 é um esboço resumo dos centros de custos identificados com os seus respectivos programas de trabalho dessas unidades orçamentárias.

4.5.1.2. A despesa funcional-programática da UCG, fixada no OP 2003

A Tabela da Despesa Funcional-Programática da UCG, permite visualizar de forma horizontal as programações das estratégias em três níveis distintos:

- a) o primeiro nível para as programações em longo prazo representadas pelas funções;
- b) o segundo nível para as programações em médio prazo representadas pelas subfunções;
- c) o terceiro e último nível para as programações de curto prazo, representadas pelos programas.

O quadro 118 demonstra a despesa funcional e programática, destacando seus níveis de desdobramentos.

4.5.1.3. A despesa econômica/fonte de recursos da UCG, fixada no OP 2003

A Despesa Econômica conjugada com as Fontes de Recursos é a classificação que permite avaliar as aplicações dos recursos recebidos e os

Quadro 120: Resumo da despesa efetiva e por mutação da UCG, fixada no OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA - UCG			EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS – UCG				
Estimativa da despesa por categorias e subcategorias econômicas da UCG - OP 2003				
COD.	DESCRIÇÃO:	VALOR-R\$	VALOR-R\$	VALOR-R\$
	DESPESA EFETIVA			
3	DESPESA CORRENTE			150.151.793
	DESPESA - CONTRAPRESTAÇÃO DIRETA		128.955.927	
31	Despesas Operacionais	128.955.927		
	DESPESA - CONTRAPRESTAÇÃO INDIRETA		21.195.866	
32	Despesas de Transferências Correntes	21.195.866		
	DESPESAS POR MUTAÇÕES			
4	DESPESAS DE CAPITAL			15.948.207
	DESPESAS - CONTRAPRESTAÇÃO DIRETA		15.848.207	
41	Investimentos Operacionais	15.848.207		
	DESPESAS - CONTRAPRESTAÇÃO INDIRETA		100.000	
42	Investimentos não Operacionais	100.000		
	RESERVAS DE RECURSOS A PROGRAMAR			
9	RECURSOS ESPECIAIS			
91	RESERVA TÉCNICA			
911	Reserva Técnica			
TOTAL			166.100.000	

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Quadro 121: Esboço da despesa efetiva e por mutação - exemplo simulado

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003		EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS			
Despesa Efetivas e por Mutações da UCG, estimada no OP 2003, Reflexos provocados no Patrimônio Líquido			
ATIVO	VALOR-R\$	PASSIVO	VALOR-R\$
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
DISPONIBILIDADES		EXIGIVEL EM LONGO PRAZO	
Caixa e Bancos		OBRIGAÇÕES EM LONGO PRAZO	
Pagamentos de despesas efetivas	-1.000 (A)	Financiamentos Bancários	
Pagamentos de Despesas por mutações	-5.000(B1)	Baixa por mutação da despesa	-3.000(b2)
PERMANENTE		SALDO PATRIMONIAL	
IMOBILIZADO		REDUÇÕES DO PL (-)	
Bens Móveis e Imóveis		Despesa Efetiva	-1.000 (A)
Aquisição de Bens Móveis e Imóveis	+2.000(b3)	Despesa por Mutação	- 5.000(B1)
		AUMENTOS DO PL (+)	
		MUTAÇÃO DA DESPESA	
		Baixa de Obrigações de Financiamentos	+3.000(b2)
		Incorporação de Bens Móveis e Imóveis	+2.000(b3)
TOTAL		TOTAL	

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

O quadro 120 é um exemplo dos efeitos no Patrimônio Líquido da UCG do fluxo financeiro, conforme as operações a seguir:

- pagamento de despesa efetiva com pagamento de pessoal no montante de R\$ 1.000,00;
- pagamento de despesa por mutação no resgate de parcelas de

financiamentos em longo prazo no montante de R\$ 3.000,00;

- c) pagamento na aquisição de máquinas e equipamentos no montante de R\$ 2.000,00.

Transcreve-se as operações para um esboço da equação patrimonial, tem-se a visão do efeito causado no patrimônio líquido da entidade, conforme está simulado no quadro 121.

4.5.3. A despesa administrativa-legal da UCG, fixada no OP 2003

A Despesa Administrativa-Legal da UCG é o conjunto dos enfoques da despesa composto das classificações:

- a) centro de custos da UCG, em primeiro plano;
- b) despesa funcional-programática, em segundo plano;
- c) despesa econômica e fontes de recursos, em terceiro plano

Quadro 122: A despesa administrativa-legal da UCG fixada no OP 2003

Proposta Orçamentária – OP 2003			Exercício de 2003	
Universidade Católica de Goiás - UCG				
A despesa administrativa-legal da UCG				
CÓDIGO	NOME	Projeto	Atividade	Total-R\$
101	GAB/R – GABINETE DA REITORIA	10.436.228	33.107.432	43.513.660
1.01.01.0100	Manutenção do Gabinete da Reitoria		28.455.753	28.455.753
311.00	Pessoal e Encargos Sociais		5.332.146	5.332.146
314.00	Serviços de Terceiros e Encargos		4.179.879	4.179.879
321.00	Gratuidades Concedidas		18.943.728	18.943.728
...
1.03.04.1700	Ampliação e/ou Reforma de Bens Móveis e Imóveis	10.436.228	4.711.979	15.148.207
411.00	Aquisição e/ou Construção de Bens Imóveis	10.436.228		10.436.228
412.00	Equipamentos e Material Permanente		4.711.979	4.711.979
...
201	GAB/CAFM – GAB. DA COORDENAÇÃO DE ADMINISTR., FINANÇAS E MANUTENÇÃO	...	...	...
1.01.01.0400	Manutenção da Coordenação de Admin., Finanças e Manutenção		746.815	746.815
311.00	Pessoal e Encargos Sociais		302.497	302.497
317.00	Encargos e/ou Despesas Financeiras		444.318	444.318
...
TOTAIS		10.436.228	155.663.772	166.100.000

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

O quadro 122 apresenta um exemplo da despesa Administrativa-Legal da UCG, onde estão focados os gastos sob a combinação das classificações do Centro de Custos, funcional-programática e econômica com fontes de recursos.

A Despesa Administrativa-Legal da UCG fixada no OP 2003, é um demonstrativo que avança para o detalhamento dos gastos, possibilitando uma consulta analítica de informações.

É por esse enfoque que as Unidades Orçamentárias procedem a descrição das estimativas de gasto, possibilitando a sua consolidação no órgão superior de planejamento por ocasião da elaboração da Proposta de Orçamento.

4.6. O COMPARATIVO DA RECEITA E DA DESPESA DA UCG, OP 2003

A receita orçamentária da UCG estimada constitui um orientador para a fixação da despesa. Esse referencial numérico tem como principal objetivo, indicar a fonte que irá financiar seus gastos orçamentários para o período seguinte.

Portanto, como critério de elaboração orçamentária é necessário para a fixação de despesa proceder ao levantamento do potencial financiador que servirá de indicação dos recursos necessários para a cobertura dos gastos.

O quadro 123 é um comparativo da receita estimada e da despesa fixada, demonstrando o desempenho do orçamento-programa. É um referencial enfocado sob o prisma econômico, possibilitando visualizar o impacto no patrimônio líquido da UCG, causado pelo fluxo financeiro das entradas de numerários através das receitas e dos desembolsos pelas despesas.

O quadro 124 complementa o quadro 123 e demonstra o resumo dos valores de receita e despesa e o seu resultado como superávit ou déficit.

Quadro 123: Comparativo da receita estimada com a despesa fixada da UCG no OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003		EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS			
O comparativo da receita estimada com a despesa fixada da UCG, no OP 2003			
RECEITA ESTIMADA	R\$	DESPESA FIXADA	R\$
RECEITAS CORRENTES	166.039.042	DESPESAS CORRENTES	150.151.793
RECEITA OPERACIONAL	162.064.061	DESPESA OPERACIONAL	128.955.927
Receita Operacional Bruta	162.064.061	Despesa Operacional Bruta	128.955.927
RECEITA NAO-OPERACIONAL	3.974.981	DESPESA NAO-OPERACIONAL	21.195.866
Receita Patrimonial	94.425	Despesa de Transferência	21.195.866
Subvenções e/Doações	1.097	DESPESA DE CAPITAL	15.948.207
Outras Receitas Correntes	3.411.849	DESPESA OPERACIONAL	15.848.207
Convênio Fundação APLUB	467.610	Investimentos Operacionais	15.848.207
RECEITA DE CAPITAL	60.958	DESPESA NAO-OPERACIONAL	100.000
RECEITA OPERACIONAL	0	Inversões Financeiras	100.000
RECEITA NÃO-OPERACIONAL		RESERVA TÉCNICA	
Alienação e/ou Venda de Bens	60.958	Recursos para Contingência	
DÉFICIT		SUPERÁVIT	
TOTAL	166.100.000	TOTAL	166.100.000

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Quadro 124: O resumo do comparativo da receita estimada com a despesa fixada da UCG no OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003				EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATOLICA DE GOIAS					
Resumo comparativo da receita estimada com a despesa fixada da UCG no OP 2003					
RECEITAS			DESPESAS		
Receitas Correntes	166.039.042		Despesas Correntes	150.151.793	
Receitas de Capital	60.958	166.100.000	Despesas de Capital	15.948.207	166.100.000
Receitas de Capital		166.100.000	Recursos Especiais	0,00	166.100.000
DEFICIT		0,00	SUPERÁVIT		0,00
TOTAL		166.100.000	TOTAL		166.100.000

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

4.7. A ELABORAÇÃO DO PLANO DE TRABALHO DA UCG OP 2003

4.7.1. O processo de elaboração do plano de trabalho

Para a elaboração do orçamento-programa, do exercício seguinte, o Órgão Central de Planejamento da UCG disponibiliza às suas unidades operacionais até o mês de agosto, em sistema próprio, as informações e todos os formulários necessários para que apresentem à direção superior, até o mês de setembro do ano em curso, a programação de gastos projetados para o

orçamento-programa do exercício seguinte.

Nesse plano, devem constar todas as necessidades de gastos para a operacionalização das atividades, projetos e investimentos, em perfeita consonância com os objetivos e programas traçados, segundo a orientação superior e em restrita observação dos recursos disponíveis.

Quanto ao sistema próprio de elaboração da proposta orçamentária, ele é integrado aos demais subsistemas da UCG, formando um Banco de Dados, dentre outras, oferecendo informações sobre os seguintes subsistemas:

- a) folhas de pagamentos;
- b) fornecedores de material e serviços;
- c) preços de produtos;
- d) estoques de materiais;
- e) aquisição direta e indireta;
- f) setores centralizados de fornecimento de material ou prestação de serviços;
- g) materiais e serviços específicos de setores especializados.

Dentre outros dados necessários ao preenchimento das Planilhas de Custo, encaminhadas para as Unidades Orçamentárias atribuírem seus gastos necessários ao seu funcionamento no período, destacam-se:

- a) Para as previsões de gastos com o pessoal técnico e administrativo, as unidades operacionais, projetam suas necessidades baseada na tabela de cargos e salários disponível no sistema. A própria unidade orçamentária, avalia suas necessidades e calcula os valores que serão alocados na planilha de custos. A contratação de serviços é procedida pelo setor específico de pessoal, centralizado no Departamento de Recursos Humanos;
- b) Para as previsões de pessoal docente, as unidades operacionais, baseadas na tabela de cargos e salários disponível no sistema de elaboração orçamentária, atribuem na sua planilha de custos, os valores necessários para obtenção da prestação de serviços e repassa para o Departamento de Recursos Humanos, que finaliza o processo de

- contratação do pessoal;
- c) Para o material de consumo em geral, suas estimativas são realizadas pelo setor de administração de material, utilizando catálogos de estoque existentes, relação de fornecedores e de preço de mercado, disponíveis para cálculos da planilha de custos, elaborada com essa finalidade;
 - d) Para o material de consumo específico, a própria unidade operacional, com base em suas informações exclusivas da área de atuação, procede aos levantamentos e cálculos dos valores que serão previstos nos orçamentos com as finalidades de programação e aquisição dos produtos especiais para seu consumo exclusivo;
 - e) Os investimentos em obras, serviços de aquisição, reforma, ampliação ou construção, são inseridos nas estimativas orçamentárias das unidades operacionais por autorização superior, mediante negociação com a cúpula diretiva, que centraliza as decisões de investimentos e mantém em sua esfera institucional o controle centralizado dessa programação de capital;
 - f) Os equipamentos e material permanente, tem sua aquisição projetada na planilha de custos das unidades operacionais, inseridas após aprovação pela cúpula diretiva.

4.7.2. Os demonstrativos das projeções orçamentárias do OP 2003

4.7.2.1. A planilha de custos da UCG para elaboração do OP 2003

A Planilha de Custos para Elaboração do OP é um quadro padronizado distribuído para as Unidades Operacionais da UCG efetuarem a elaboração da Proposta do Orçamento-Programa, indicando suas necessidades de gastos na aquisição de bens ou serviços.

Por apresentar uma amplitude maior de nomenclatura de gastos, para

compor um exemplo de Planilha de Custos para Elaboração do OP, foi selecionada a DSG - Divisão de Serviços Gerais, que é uma unidade operacional de apoio, responsável pela prestação de serviços gerais para toda a estrutura organizacional da UCG, inclusive, provisionando os recursos necessários para operacionalizar suas atividades interna e atender a demanda dos demais setores, conforme o quadro 125.

Quadro 125: Planilha de custos da UCG para elaboração do OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTARIA – OP 2003		EXERCÍCIO 2003
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS		
205113000	DSG - DIVISÃO DE SERVIÇOS GERAIS – Planilha de Custos	RECURSOS NECESSARIOS
CODIGOS	DESCRIÇÃO	ESTIMATIVAS
3	DESPESAS CORRENTES	14.375.083,00
31	DESPESAS OPERACIONAIS	14.375.083,00
311	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	3.808.571,60
31101	Pessoal Administrativo	3.145.807,08
31103	Pessoal – Provisão de 13o Salário	254.980,63
31104	Pessoal – Provisão de 1/3 de Férias	84.854,56
31105	Pessoal – Encargos Sociais	322.929,33
312	MATERIAL DE CONSUMO	1.283.988,86
31201	Material de Expediente	362.259,70
31202	Material de Gêneros Alimentícios	213.705,67
31203	Material de Higiene e Limpeza	191.511,07
31204	Material de Conservação, Rep. e Reforma de Bens Móveis e Imóveis	458.991,09
31206	Material de Combustíveis e Lubrificantes	56.887,49
31211	Material de Copa e Cozinha	633,84
314	SERVIÇOS DE TERCEIROS E ENCARGOS	5.976.562,34
31401	Serviços Pessoais - Remuneração	162.942,07
31403	Serviços de Segurança	2.515.745,40
31404	Serviços de Manutenção, Rep. e Reforma de Bens Móveis e Imóveis	1.000.000,00
31405	Serviços de Limpeza e Higiene	2.176.897,45
31407	Serviços de Assinaturas de Periódicos e Outras	51,28
31410	Serviços de Seguros de Bens	41.083,60
31411	Serviços de Fretes e Carretos	27.960,97
31418	Encargos com Eventos - Diárias ou Ajuda de Custo	769,39
31419	Encargos com Eventos - Passagens	324,37
31420	Encargos com Eventos - Hospedagem	1.753,55
31421	Encargos com Eventos - Inscrições	2.220,53
31469	Serviços de Terceiros e Encargos - Convênio Mestrados	42.813,73
318	SERVIÇOS PUBLICOS E/OU COLETIVOS	3.305.960,20
31801	Serviços de Água e Esgoto	650.000,00
31802	Serviços de Energia	1.370.000,00
31803	Serviços de Telecomunicações	1.038.383,01
31804	Serviços com Taxas e Emolumentos	247.182,34
31805	Serviços de Correios e Telégrafos	337,65
31808	Serviços Públicos e/ou Coletivos – Outros	57,20
TOTAL		14.375.083,00

Fonte: UCG/DCO.

4.7.2.2. O mapa da despesa estimada e consolidada da UCG, OP 2003

O Setor Central de Planejamento da UCG recebe das Unidades Operacionais as projeções de gastos para o período seguinte, devidamente estimadas através do programa centralizado de elaboração orçamentária e procede a compilação desses gastos baseado nas informações estimadas pelas Unidades Orçamentárias nas planilhas de custos, o organizando um mapa denominado de Despesa Estimada e Consolidada da UCG, OP 2003.

A Despesa Estimada e Consolidada da UCG é base das análises gerenciais norteadoras do comportamento dos gastos que deverá realizar no orçamento-programa de 2003, possibilitando visualizar a despesas sob diversos enfoques, percentuais de participação, dentre outras, informações necessárias para a tomada de decisão pela Administração Superior, quando da aprovação da proposta pelo Conselho Superior Universitário.

Quadro 126: O mapa de despesa da estimada e consolidada da UCG, OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003			EXERCÍCIO 2003		
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIAS					
O mapa de despesa estimada e consolidada da UCG, OP 2003					
CÓDIGOS DAS DESPESAS	ÓRGÃO/UNIDADE ORÇAMENTÁRIA PROGRAMA DE TRABALHO	DESPESA ESTIMADA PARA 2003			
		VALORES – R\$1,00		TOTAL	
		Pessoal e Encargos Sociais	...	R\$	(%)
200	REITORIA				
201	GAB/R - GABINETE DA REITORIA				
101010100	Manutenção do Gabinete da Reitoria	5.029.649		33.107.432	19,932
101010200	Coordenação Institucional	...		....	....
101010300	Coordenação de Filantropia, Teologia e Pastoral	...		....	....
202	R/ED-COORD. DE EDUCAÇÃO A DISTANCIA				
...	Manutenção da Coordenação do Ensino à Distância	0		0	0
300	CAFM - COORDENAÇÃO ADMINISTRATIVA, FINANCEIRA E DE MANUTENÇÃO				
301	G/CAFM – Gab.da Coord. de Adm.Fin. e de Man.				
101010400	Manutenção da CAFM	303.497		350.300	0,211
302	DRH - Divisão de Recursos Humanos				
102020600	Manutenção da DRH	992.041		1.220.907	0,735
303	DSG - Divisão de Serviços Gerais				
102020700	Manutenção da DSG	4.175.960		14.375.083	8,654
...
TOTAIS		106.745.040		166.100.000	100,00

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

O Mapa da Despesa Estimada e Consolidada da UCG, OP 2003 é representado pela combinação dos enfoques da despesa denominada de administrativa-legal e resulta numa síntese horizontalizada por Centro de Custos e Programa de Trabalho e, verticalizada por sua natureza de gastos, conforme o quadro 126.

4.7.2.3. A despesa por centro de custos, estimada da UCG, OP 2003

O Mapa da Despesa Estimada e Consolidada da UCG para o exercício de 2003, em síntese, demonstra as estimativas dos gastos das unidades operacionais para o orçamento-programa originando a denominada Despesa por Centro de Custos, conforme o quadro 127.

Quadro 127: A despesa por centro de custos estimada da UCG, OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003		EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIAS			
A despesa por centro de custos - estimada da UCG, OP 2003			
N.º	ÓRGÃO/UNIDADE ORÇAMENTÁRIA	ESTIMADA (R\$)	PARTICIPAÇÃO (%)
101	Gab/R - Gabinete da Reitoria	33.107.432	19,932
102	R/Ed – Coordenação de Educação à Distância	197.137	0,119
201	Gab/CAFM – Gabinete da Coord.de Adm.Financ. e de Manutenção	350.300	0,211
202	DRH – Divisão de Recursos Humanos	1.220.907	0,735
203	DSG – Divisão de Serviços Gerais (*)	(*) 14.375.083	8,654
204	DGE – Divisão Gráfica e Editorial	1.064.472	0,641
....
505	CPC – Coordenação do Programa Cultural	496.490	0,299
506	CAE – Coordenação de Assistência Estudantil	2.822.356	1,699
	(*) Exemplo para a Planilha de Custos da UCG – Quadro 124.		

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

4.7.2.4. A despesa funcional-programática estimada da UCG, OP 2003

O Mapa da Despesa Funcional-Programática Estimada da UCG possibilita a visualização das realizações das ações, metas e programas, consolidando o

planejamento de curto, médio e longo prazo, para acompanhamento do Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI, como instrumento de controle do Planejamento Estratégico da Gestão, conforme o quadro 128.

4.7.2.5. A despesa por categorias econômicas estimada da UCG, OP 2003

Planilha de consolidação dos custos por categorias econômicas da despesa estimada da UCG no OP 2003 possibilita avaliar o desempenho da aplicação dos recursos em confronto com as programações de gastos por natureza e considerando os seus reflexos no patrimônio da instituição. Quadro 129.

Quadro 128: A Despesa funcional-programática estimada da UCG, OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTARIA – OP 2003				EXERCICIO 2003	
UNIVERSIDADE CATOLICA DE GOIAS					
A despesa funcional-programática da UCG, estimada para 2003					
CÓDIGO	NOMES	Pessoal e Encargos Sociais	...	Total-R\$	Participação -%
1	ADMINISTRAÇÃO	15.066.952		65.922.656	39,689
1.01	ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR	5.332.146		33.457.732	20,143
1.01.01	Direção Superior	5.332.146		33.457.732	20,143
1.01.01.0100	Manutenção do Gabinete da Reitoria	5.029.649		33.107.432	19,932
1.01.01.0200	Coordenadoria Institucional			0	0,000
1.01.01.0300	Coord. de Filantropia, Teologia e Pastoral			0	0,000
1.01.01.0400	Man. Coord. Adm. Finan. de Manutenção	302.497		350.300	0,211
1.02	ADMINISTRAÇÃO DE APOIO	9.734.806		21.584.378	12,995
1.03	EXPANSÃO FÍSICA	0		10.436.228	6,283
1.03.04	Ampliação e/ou Reforma	0		10.436.228	6,283
1.03.04.1700	Ampl.e/ou Ref. de Bens Mób. e Imóveis			10.436.228	6,283
1.04	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	0		444.318	0,268
1.04.05	Financiamentos internos	0		444.318	0,268
1.04.05.1800	Amortização de Empréstimos Internos			444.318	0,268
2	ENSINO SUPERIOR	91.220.604		97.354.987	58,612
2.05	ENSINO DE GRADUAÇÃO	78.695.678		81.171.477	48,869
2.05.01	Direção Superior	2.254.971		2.759.057	1,661
2.05.01.1900	Manutenção do Gabinete da VA	2.254.971		2.759.057	1,661
...
TOTAIS		106.745.040		166.100.000	100,00%

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Pelo que foi até aqui demonstrado destaca-se que, no tocante ao caso específico aplicado à UCG, pode-se perceber que o orçamento, além de peça autorizativa do Conselho Superior de Administração, também é um instrumento que auxilia nas tomadas de decisões gerenciais.

Quadro 129: A despesa econômica e fonte de recursos estimada - UCG, OP 2003

Proposta Orçamentária – OP 2003			Exercício de 2003
Universidade Católica de Goiás - UCG			
Despesas por Categorias Econômica e Fonte de Recursos – OP 2003			
Código	Descrição:	Participação (%)	Recursos Propostos
3	Despesas Correntes	100,00	150.151.793,21
31	Despesas Operacionais	80,21	128.955.927,21
311	Pessoal e Encargos Sociais	64,81	106.745.040,00
312	Material de Consumo	2,77	4.161.107,00
314	Serviços de Terceiros e Encargos	9,83	13.856.981,86
317	Encargos e Despesas Financeiras	0,30	444.318,15
318	Serviços Públicos e Coletivos	2,50	3.748.480,20
32	Despesas de Transferência	10,79	21.195.866,00
321	Gratuidades Concedidas	9,29	18.945.591,00
322	Auxílios e Contribuições Assistenciais	0,08	115.000,00
323	Outras Despesas de Transferência	1,42	2.135.275,00
4	Despesas de Capital	0,07	15.948.206,79
41	Investimentos Operacionais	0,07	15.848.206,79
411	Aquisição e Construção De Bens Imóveis	0,00	10.436.227,79
412	Equipamentos e Material Permanente	0,00	5.411.979,00
42	Investimentos Não Operacionais	0,07	100.000
422	Inversões Financeiras	0,07	100.000
	TOTAL	100,00	166.100.000,00

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

4.8. A PROGRAMAÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA UCG NO OP 2003

4.8.1. Considerações gerais da programação orçamentária da UCG

Ao iniciar o exercício financeiro é procedida uma programação mensal dos valores constante do orçamento-programa para o período de sua vigência – é a programação orçamentária. A exemplo dessa programação, considerando os fluxos de entradas de recursos para o mesmo período, busca-se a adequação da capacidade de arrecadação com as necessidades de gastos, para viabilizar o funcionamento das unidades operacionais da UCG.

Embora a UCG tenha primado pelo equilíbrio de suas finanças, o seu ciclo operacional tem registrado períodos em que a arrecadação se torna insuficiente para a cobertura dos gastos, apresentando temporária insuficiência de caixa, em conseqüência, para manter seus compromissos, tem buscado os

recursos no mercado financeiro através de contratação de empréstimos bancários em curto prazo.

Para a elaboração do cronograma mensal de arrecadação e pagamentos, o Orçamento-Programa da UCG para 2003 foi programado em termos de sua receita e despesa, em observância dos ciclos operacionais dos gastos e arrecadação, possibilitando uma gestão de recursos equilibrada.

Quanto ao cronograma da receita a sua projeção teve como parâmetro o comportamento histórico do desempenho mensal das várias rubricas, a partir de indicadores como:

- a) participação percentual de cada rubrica em relação à arrecadação total do mês;
- b) participação de cada rubrica em relação à arrecadação anual em percentual;
- c) participação da arrecadação do mês em relação à anual em percentual;
- d) inclusão da programação das bolsas de estudos vinculadas à Filantropia.

As distribuições dos valores ao longo do exercício seguiram os seguintes critérios:

- a) Histórico: distribuição de acordo com o perfil de realização histórica nas rubricas de receita registradas ao longo dos últimos cinco anos;
- b) Duodecimal: o acompanhamento histórico não apresenta um padrão regular de realização o que levou a utilizar um critério uniforme de realização;
- c) Calendário: o calendário acadêmico da Instituição prevê os meses de inscrições nos processos seletivos (vestibular).

4.8.2. Os demonstrativos da programação orçamentária da UCG

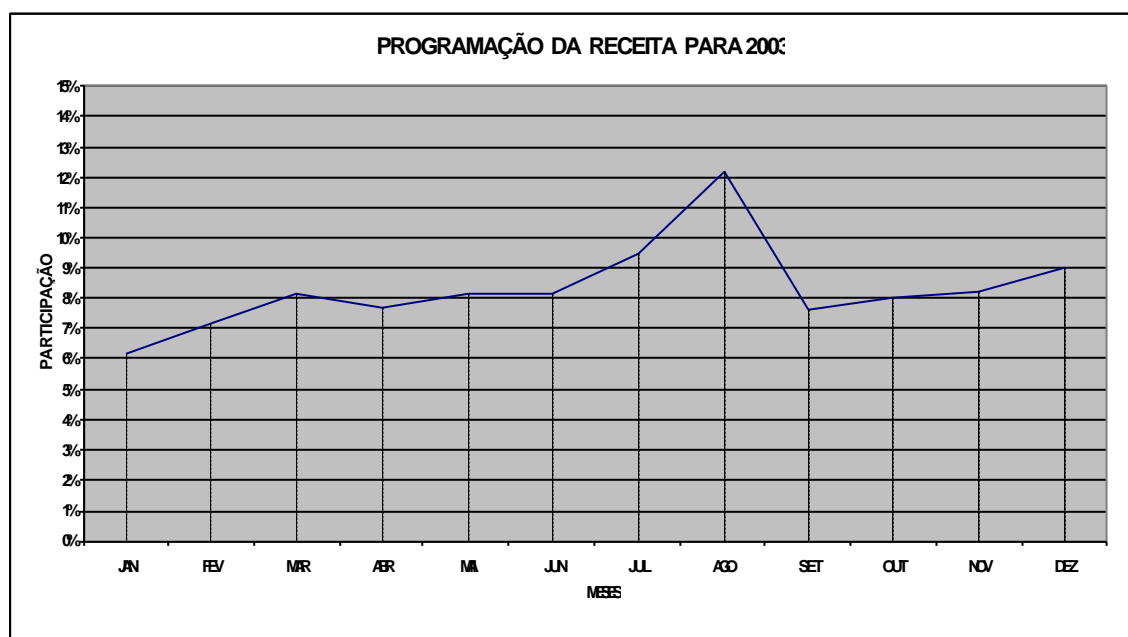
4.8.2.1. A receita estimada da UCG, OP 2003

O quadro 130 apresenta o cronograma mensal dos valores estimados de receita da UCG, OP 2003.

Quadro 130: A receita estimada da UCG, OP 2003 – cronograma mensal

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003							EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS								
RECEITA ESTIMADA DA UCG NO OP 2003								
RECEITA	GRADUAÇÃO				OUTRAS RECEITAS		TOTAL GERAL	
	VALORES - R\$		VALORES - %		VALORES - R\$		VALORES	
MESES	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA
JANEIRO	8.866.988	8.866.988	5,93	5,93	387.985	387.985	9.254.973	9.254.973
FEVEREIRO	9.847.262	18.714.250	6,58	12,51	885.848	1.273.833	10.733.110	19.988.083
MARÇO	11.322.336	30.036.586	7,57	20,08	870.159	2.143.992	12.192.495	32.180.578
ABRIL	10.986.573	41.023.159	7,34	27,42	630.674	2.774.666	11.617.247	43.797.825
MAI	11.090.628	52.113.787	7,41	34,83	1.034.019	3.808.685	12.124.647	55.922.472
JUNHO	11.510.620	63.624.407	7,69	42,53	613.954	4.422.639	12.124.574	68.047.046
JULHO	13.298.099	76.922.506	8,89	51,42	895.670	5.318.309	14.193.769	82.240.815
AGOSTO	16.871.923	93.794.429	11,28	62,69	1.315.735	6.634.044	18.187.658	100.428.473
SETEMBRO	10.731.518	104.525.947	7,17	69,87	733.995	7.368.039	11.465.513	111.893.986
OUTUBRO	10.743.718	115.269.665	7,18	77,05	1.195.028	8.563.067	11.938.746	123.832.732
NOVEMBRO	11.792.270	127.061.935	7,88	84,93	543.598	9.106.665	12.335.868	136.168.600
DEZEMBRO	12.710.757	139.772.692	8,50	93,42	730.405	9.837.070	13.441.162	149.609.762
TOTAL	139.772.692		93,42		9.837.070		149.609.762	

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.



Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Figura 21: A receita estimada da UCG, OP 2003 – cronograma mensal

Das estimativas apresentadas no quadro 130 a Receita de Graduação participa com 93,42% ou R\$ 139.772,692 e as demais receitas participam com 6,58% (100,00% - 93,42%) ou R\$ 9.837,070 que perfazem R\$ 149.609,762.

A figura 21 demonstra os percentuais dos valores programados no cronograma de arrecadação do OP 2003.

4.8.2.2. A despesa fixada da UCG, OP 2003

O Cronograma da Despesa a sua projeção se deu pelo critério histórico, com exceção da rubrica “investimentos em obras e reformas” que teve a sua fixação com base no relatório de obras fornecido pela unidade operacional responsável por essa área, ou seja, a Divisão de Serviços Gerais – DSG, onde foram previstas todas as necessidades de construção, ampliação e reforma para toda a UCG.

O quadro 131 a seguir apresenta as Despesas Programadas no OP 2003, num cronograma mensal onde é possível visualizar a oscilação dos gastos durante o período, enfatizando o mês de julho que acumula as férias coletivas.

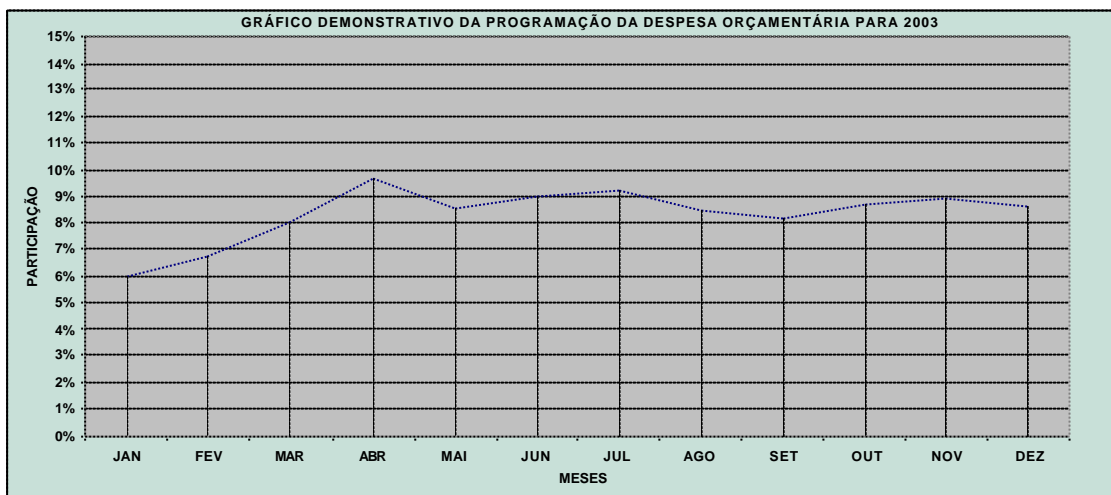
Quadro 131: A despesa fixada da UCG, OP 2003 – cronograma mensal

PROPOSTA ORÇAMENTARIA – OP 2003						EXERCICIO 2003		
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIAS								
Despesa Estimada da UCG no OP 2003 - cronograma mensal								
DESPESA	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS				OUTRAS DESPESAS		TOTAL GERAL	
	VALORES - R\$		VALORES - %		VALORES - R\$		VALORES - R\$	
MESES	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA
JANEIRO	8.368.811	8.368.811	5,04	5,04	1.648.889	1.648.889	10.017.700	10.017.700
FEVEREIRO	7.781.713	16.150.524	4,68	9,72	3.488.403	5.137.292	11.270.116	21.287.816
MARÇO	7.760.364	23.910.888	4,67	14,40	5.505.126	10.642.418	13.265.490	34.553.306
ABRIL	8.464.882	32.375.770	5,10	19,49	7.617.720	18.260.138	16.082.602	50.635.908
MAIO	8.785.117	41.160.887	5,29	24,78	5.313.237	23.573.375	14.098.354	64.734.262
JUNHO	9.254.795	50.415.682	5,57	30,35	5.624.713	29.198.088	14.879.508	79.613.770
JULHO	11.346.998	61.762.680	6,83	37,18	4.099.410	33.297.498	15.446.408	95.060.178
AGOSTO	8.913.211	70.675.891	5,37	42,55	5.080.110	38.377.608	13.993.321	109.053.499
SETEMBRO	9.041.305	79.717.196	5,44	47,99	4.576.055	42.953.663	13.617.360	122.670.859
OUTUBRO	9.116.026	88.833.222	5,49	53,48	5.248.385	48.202.048	14.364.411	137.035.270
NOVEMBRO	9.084.003	97.917.225	5,47	58,95	5.672.607	53.874.655	14.756.610	151.791.880
DEZEMBRO	8.827.815	106.745.040	5,31	64,27	5.480.305	59.354.960	14.308.120	166.100.000
TOTAL	106.745.040		64,27		59.354.960		166.100.000	

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Das estimativas apresentadas no quadro 131 a Despesa com Pessoal e Encargos Sociais participa com 64,27% ou R\$ 106.745.040 e as demais despesas participam com 35,73% (100,00% - 64,27%) ou R\$ 59.354.960 que perfazem R\$ 166.100.000.

A figura 22 a seguir demonstra a visualização, em termos percentuais, da evolução do cronograma da despesa orçamentária programada no OP 2003.



Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Figura 22 – A despesa fixada da UCG, OP 2003 - cronograma mensal

Dada a relevância os gastos com Pessoal e Encargos Sociais são destacados inclusive com análise de seu percentual de participação, ficando os demais agrupados como outras despesas e apresentadas somente em termos financeiros.

O quadro 132 apresenta de forma detalhada os demais gastos demonstrados como Outras Despesas no quadro 131. Evidenciados em valores monetários e em percentuais esse desdobramento das Outras Despesas visa trazer clareza dos demais gastos realizados no OP 2003.

Quadro 132: Especificação sintética das outras despesas fixadas da UCG, OP 2003 – cronograma mensal

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003							EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS								
QUADRO DEMONSTRATIVO DE OUTRAS DESPESAS, OP 2003								
DESPESAS / MESES	Material/ Consumo	Serviços/ Terceiros	Gratuidades	Aq. Máq. Equipam.	Serviços Públicos	Despesa Financ.	Aq., Constr. B. Imóveis	TOTAL GERAL
JANEIRO	127.330	796.014	236.648	237.566	70.097	95.262	85.972	1.648.889
FEVEREIRO	289.197	506.800	1.714.442	410.642	330.241	12.619	224.461	3.488.402
MARÇO	320.405	956.838	2.050.835	1.201.611	187.424	86.020	701.993	5.505.126
ABRIL	611.683	1.020.357	1.905.387	1.276.574	314.497	13.818	2.475.404	7.617.720
MAIO	401.963	1.020.357	1.910.046	614.586	299.878	10.500	1.055.907	5.313.237
JUNHO	420.621	1.019.006	1.948.068	207.802	307.375	15.507	1.706.334	5.624.713
JULHO	428.594	1.062.252	449.754	226.542	289.383	12.338	1.630.547	4.099.410
AGOSTO	360.285	867.641	2.273.147	154.335	330.616	27.237	1.066.849	5.080.110
SETEMBRO	378.594	927.106	1.995.425	229.298	326.118	18.617	700.897	4.576.055
OUTUBRO	403.427	1.125.771	2.157.674	72.758	323.869	34.701	1.130.185	5.248.385
NOVEMBRO	347.668	1.879.889	2.290.694	789.315	340.737	24.304		5.672.607
DEZEMBRO	71.339	2.332.631	2.263.745	90.950	628.245	93.395		5.480.305
TOTAL	4.161.106	13.514.662	21.195.865	5.511.979	3.748.480	444.318	10.778.549	59.354.959

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

4.8.2.3. O comparativo de receita e despesa da UCG estimadas no OP 2003

Em relação ao cronograma da comparação da receita e despesa no OP 2003, quadro 133, construído com base nos demonstrativos das receita e despesa, comparadas na programação financeiro-orçamentária, é possível verificar a variação entre os embolsos e desembolsos estimados para o período, confrontando os valores necessários à manutenção dos serviços a serem prestados e os investimentos a serem efetuados, assim como, a receita estimada para o período.

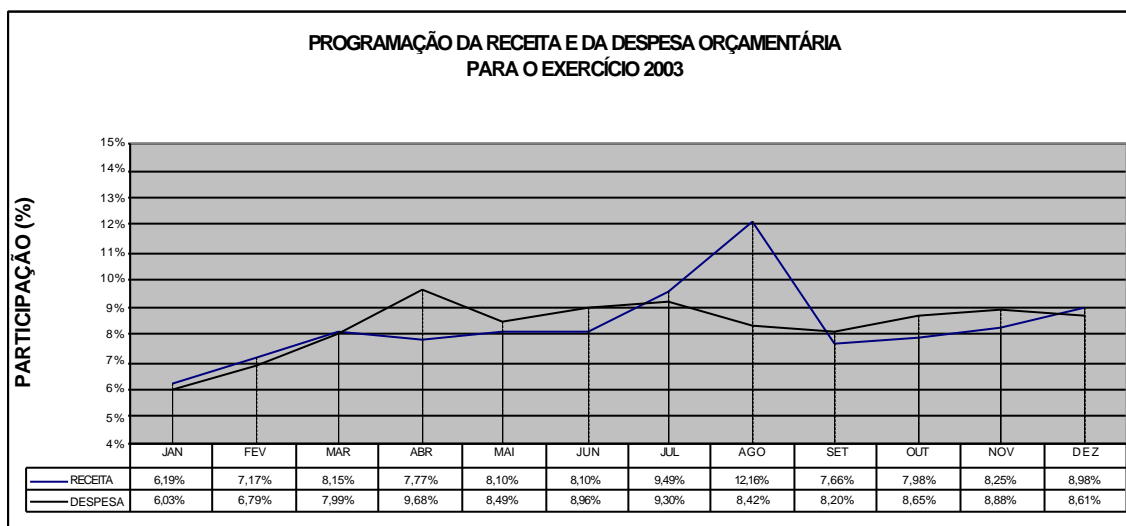
A estimativa da Receita em R\$ 149.609.762 confrontada com a fixação da Despesa em R\$ 166.100.000 depara-se com um Déficit de Previsão de Receita na ordem de R\$ 16.490.238. Esse resultado deficitário representa que não haverá recursos suficientes para a operacionalização das atividades da UCG a nível de gestão equilibrada.

A figura 23 possibilita a visualização em termos de percentuais, do comportamento da receita estimada e da despesa fixada da UCG no OP 2003, conforme o cronograma de embolsos e desembolsos.

Quadro 133: A receita estimada e a despesa fixada da UCG no OP 2003

PROPOSTA ORÇAMENTÁRIA – OP 2003					EXERCÍCIO 2003	
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS						
RECEITA E DESPESA DA UCG NO OP 2003 - CRONOGRAMA						
RECEITA / DESPESA	RECEITA		DESPESA		RESULTADO	
MESES	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUMULADA	MENSAL	ACUM. R\$
JANEIRO	9.254.973	9.254.973	10.017.700	10.017.700	-762.727	-762.727
FEVEREIRO	10.733.110	19.988.083	11.270.116	21.287.816	-537.006	-1.299.733
MARÇO	12.192.495	32.180.578	13.265.490	34.553.306	-1.072.995	-2.372.728
ABRIL	11.617.247	43.797.825	16.082.602	50.635.908	-4.465.355	-6.838.083
MAIO	12.124.647	55.922.472	14.098.354	64.734.262	-1.973.707	-8.811.790
JUNHO	12.124.574	68.047.046	14.879.508	79.613.770	-2.754.934	-11.566.724
JULHO	14.193.769	82.240.815	15.446.408	95.060.178	-1.252.639	-12.819.363
AGOSTO	18.187.658	100.428.473	13.993.321	109.053.499	4.194.337	-8.625.026
SETEMBRO	11.465.513	111.893.986	13.617.360	122.670.859	-2.151.847	-10.776.873
OUTUBRO	11.938.746	123.832.732	14.364.411	137.035.270	-2.425.665	-13.202.538
NOVEMBRO	12.335.868	136.168.600	14.756.610	151.791.880	-2.420.742	-15.623.280
DEZEMBRO	13.441.162	149.609.762	14.308.120	166.100.000	-866.958	-16.490.238
TOTAL	149.609.762		166.100.000		-16.490.238	

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.



Fonte: UCG/DCO.

Figura 23: A receita estimada e a despesa fixada da UCG, OP 2003

4.9. A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DA UCG NO OP 2003

Os dados que se apresentam é da execução do Orçamento-Programa 2003 da UCG, sendo demonstrado o desempenho dos gastos e arrecadação, comparando os valores que foram programados e executados, tendo em vista o cronograma elaborado para o período denominado de Cronograma Financeiro-Orçamentário OP 2003.

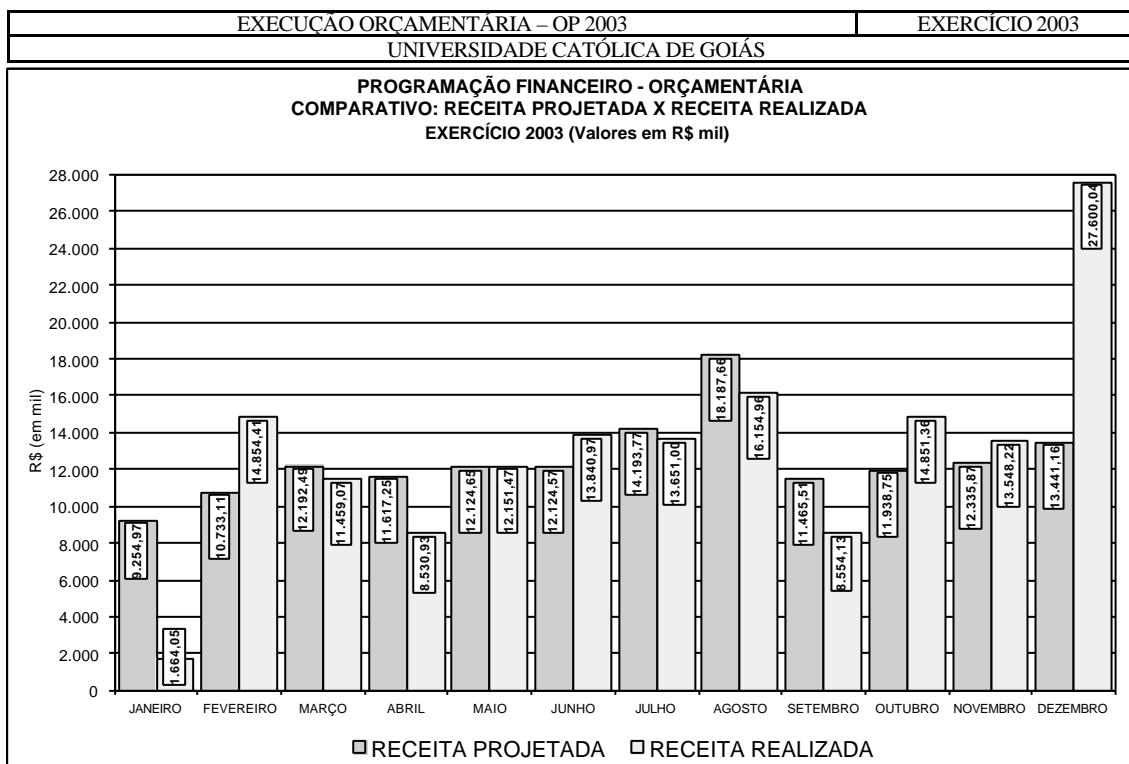
4.9.1. A execução da receita da UCG no OP 2003

O quadro 134 demonstra um comparativo das receitas estimadas e realizadas constantes do Cronograma Financeiro-Orçamentário OP 2003.

Quadro 134: A receita estimada e realizada da UCG no OP 2003

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – OP 2003							EXERCÍCIO 2003		
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS									
RECEITA ESTIMADA E REALIZADA DA UCG NO OP 2003 - DESEMPENHO									
RECEITA	GRADUAÇÃO			OUTRAS RECEITAS			TOTAL GERAL		
MESES	PROGRAMADA	REALIZADA	DIFERENÇA	PROGRAMADA	REALIZADA	DIFERENÇA	PROGRAMADA	REALIZADA	DIFERENÇA
JANEIRO	8.866.988	1.095.371	-7.771.617	387.985	568.683	180.698	9.254.973	1.664.054	-7.590.919
FEVEREIRO	9.847.262	12.651.871	2.804.609	885.848	2.202.543	1.316.695	10.733.110	14.854.414	4.121.304
MARÇO	11.322.336	10.646.281	-676.055	870.159	812.792	-57.367	12.192.495	11.459.073	-733.422
ABRIL	10.986.573	8.031.847	-2.954.726	630.674	499.080	-131.594	11.617.247	8.530.927	-3.086.320
MAIO	11.090.628	10.982.985	-107.643	1.034.019	1.168.480	134.461	12.124.647	12.151.465	26.818
JUNHO	11.510.620	12.851.727	1.341.107	613.954	989.242	375.288	12.124.574	13.840.969	1.716.395
JULHO	13.298.099	12.804.422	-493.677	895.670	846.581	-49.089	14.193.769	13.651.003	-542.766
AGOSTO	16.871.923	14.809.664	-2.062.259	1.315.735	1.345.291	29.556	18.187.658	16.154.955	-2.032.703
SETEMBRO	10.731.518	8.042.416	-2.689.102	733.995	511.714	-222.281	11.465.513	8.554.130	-2.911.383
OUTUBRO	10.743.718	13.176.293	2.432.575	1.195.028	1.675.068	480.040	11.938.746	14.851.361	2.912.615
NOVEMBRO	11.792.270	12.718.231	925.961	543.598	829.990	286.392	12.335.868	13.548.221	1.212.353
DEZEMBRO	12.710.757	26.421.416	13.710.659	730.405	1.178.626	448.221	13.441.162	27.600.042	14.158.880
TOTAL	139.772.692	144.232.524	4.459.832	9.837.070	12.628.090	2.791.020	149.609.762	156.860.614	7.250.852

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.



Fonte: UCG/DCO.

Figura 24: A receita da UCG, OP 2003 – estimada e realizada

Destacam-se as Receitas de Graduação das demais receitas em razão de sua participação no Orçamento, agrupando as demais no grupo denominado de Outras Receitas. Comparando a receita programada no Cronograma Financeiro-Orçamentário com a execução do período, indica que da estimativa de R\$ 149.609.762,00, realizou-se R\$ 156.860.614,00, com superávit verificado de R\$ 7.250.862,00.

A figura 24 demonstra o comportamento da Receita Estimada com a Receita Realizada no OP 2003.

4.9.2. A execução da despesa da UCG no OP 2003

O quadro 135 demonstra a comparação das despesas programadas no Cronograma Financeiro-Orçamentário OP 2003 e a sua realização.

Quadro 135: A despesa projetada e realizada da UCG, OP 2003

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – OP 2003							EXERCÍCIO 2003		
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS									
DESPESA FIXADA E REALIZADA NO OP 2003 - RESULTADO									
DESPESA	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS			OUTRAS DESPESAS			TOTAL		
MESES	PROGRAMADA	REALIZADA	DIFERENÇA	PROGRAMADA	REALIZADA	DIFERENÇA	PROGRAMADA	REALIZADA	DIFERENÇA
JANEIRO	8.368.811	8.694.716	325.905	1.648.889	2.292.916	644.027	10.017.700	10.987.632	969.932
FEVEREIRO	7.781.713	7.598.061	-183.652	3.488.403	2.327.011	-1.161.392	11.270.116	9.925.072	-1.345.044
MARÇO	7.760.364	7.852.317	91.953	5.505.126	6.039.383	534.257	13.265.490	13.891.700	626.210
ABRIL	8.464.882	9.293.120	828.238	7.617.720	8.279.802	662.082	16.082.602	17.572.922	1.490.320
MAIO	8.785.117	8.951.523	166.406	5.313.237	5.290.835	-22.402	14.098.354	14.242.358	144.004
JUNHO	9.254.795	11.299.281	2.044.486	5.624.713	7.272.971	1.648.258	14.879.508	18.572.252	3.692.744
JULHO	11.346.998	10.953.603	-393.395	4.099.410	2.995.226	-1.104.184	15.446.408	13.948.829	-1.497.579
AGOSTO	8.913.211	8.692.045	-221.166	5.080.110	5.070.698	-9.412	13.993.321	13.762.743	-230.578
SETEMBRO	9.041.305	10.172.033	1.130.728	4.576.055	2.385.904	-2.190.151	13.617.360	12.557.937	-1.059.423
OUTUBRO	9.116.026	9.575.811	459.785	5.248.385	7.666.303	2.417.918	14.364.411	17.242.114	2.877.703
NOVEMBRO	9.084.003	9.487.078	403.075	5.672.607	6.130.535	457.928	14.756.610	15.617.613	861.003
DEZEMBRO	8.827.815	9.821.362	993.547	5.480.305	2.927.309	-2.552.996	14.308.120	12.748.671	-1.559.449
TOTAL	106.745.040	112.390.950	5.645.910	59.354.960	58.678.893	-676.067	166.100.000	171.069.843	4.969.843

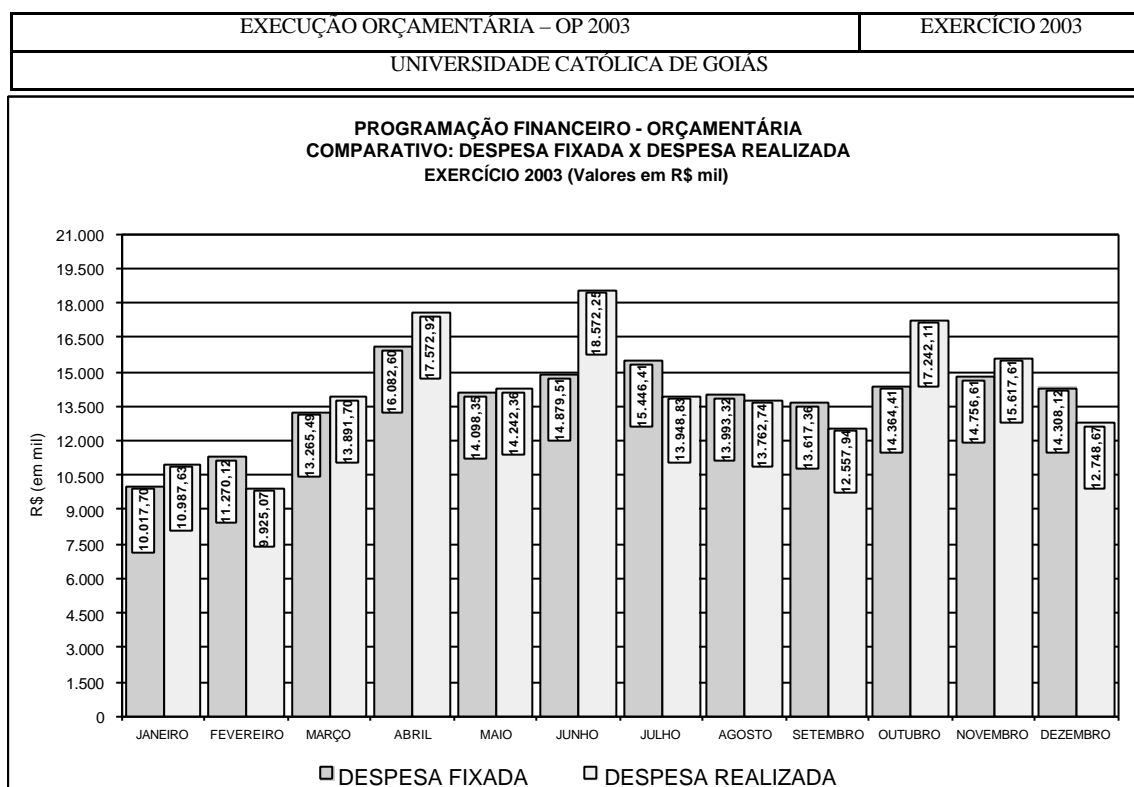
Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Os gastos com Pessoal e Encargos Sociais apresentaram um Déficit de Previsão no valor de R\$ 5.645.910.

Os demais gastos, agrupados como Outras Despesas, apresentaram um Superávit de Previsão no montante de R\$ 676.067.

A Fixação da Despesa de R\$ 166.100.000 comparada com a Realização de R\$ 171.069.843, gerou um excesso de gastos de R\$ 4.969.843 em relação às previsões iniciais.

A figura 25 demonstra o comportamento da Despesa Fixada com a Realizada no OP 2003.



Fonte: UCG/DCO.

Figura 25 – A despesa fixada com a realizada da UCG, OP 2003

4.9.3. A execução da receita e despesa da UCG no OP 2003

O quadro 136 apresenta o desempenho das receitas e despesas, obtido na Execução Orçamentária da UCG no OP 2003, resultantes das comparações da receita estimada e a realizada no quadro 134 e da despesa fixada e a realizada no quadro 135.

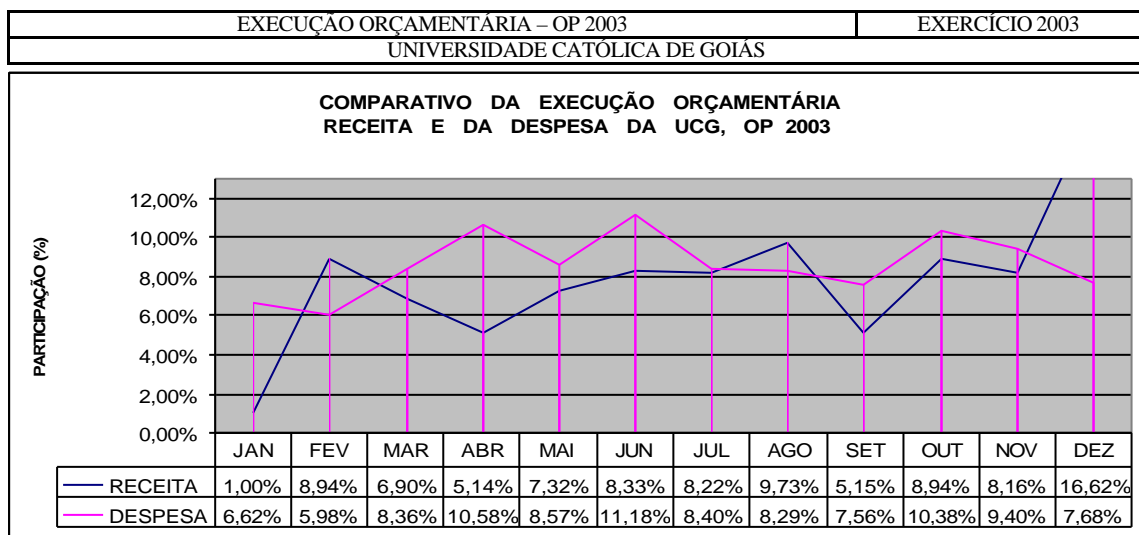
A comparação dos valores de Estimativa da Receita de R\$ 149.609.762 e de Fixação da Despesa de R\$ 166.100.000, apresentou um Déficit de Previsão de R\$ 16.490.238. A Realização da Receita comparada com a Execução da Despesa apresentou um Déficit de Arrecadação de R\$14.209.229.

Quadro 136: A receita e despesa da UCG, OP 2003 – desempenho

EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA – OP 2003						EXERCÍCIO 2003		
UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS								
COMPARATIVO DA RECEITA E DESPESA DA UCG NO OP 2003								
ITENS	RECEITAS			DESPESAS			RESULTADO	
MESES	PREVISTA	REALIZADA	DIFERENÇA	PREVISTA	REALIZADA	DIFERENÇA	PREVISÃO	EXECUÇÃO
JANEIRO	9.254.973	1.664.054	-7.590.919	10.017.700	10.987.632	969.932	-762.727	-9.323.578
FEVEREIRO	10.733.110	14.854.414	4.121.304	11.270.116	9.925.072	-1.345.044	-537.006	4.929.342
MARÇO	12.192.495	11.459.073	-733.422	13.265.490	13.891.700	626.210	-1.072.995	-2.432.627
ABRIL	11.617.247	8.530.927	-3.086.320	16.082.602	17.572.922	1.490.320	-4.465.355	-9.041.995
MAIO	12.124.647	12.151.465	26.818	14.098.354	14.242.358	144.004	-1.973.707	-2.090.893
JUNHO	12.124.574	13.840.969	1.716.395	14.879.508	18.572.252	3.692.744	-2.754.934	-4.731.283
JULHO	14.193.769	13.651.003	-542.766	15.446.408	13.948.829	-1.497.579	-1.252.639	-297.826
AGOSTO	18.187.658	16.154.955	-2.032.703	13.993.321	13.762.743	-230.578	4.194.337	2.392.212
SETEMBRO	11.465.513	8.554.130	-2.911.383	13.617.360	12.557.937	-1.059.423	-2.151.847	-4.003.807
OUTUBRO	11.938.746	14.851.361	2.912.615	14.364.411	17.242.114	2.877.703	-2.425.665	-2.390.753
NOVEMBRO	12.335.868	13.548.221	1.212.353	14.756.610	15.617.613	861.003	-2.420.742	-2.069.392
DEZEMBRO	13.441.162	27.600.042	14.158.880	14.308.120	12.748.671	-1.559.449	-866.958	14.851.371
TOTAL	149.609.762	156.860.614	7.250.852	166.100.000	171.069.843	4.969.843	-16.490.238	-14.209.229

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

A figura 26 apresenta o comportamento da Receita Realizada e da Despesa Executada da UCG no OP 2003.



Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Figura 26: Receita e despesa da UCG executada no OP 2003

4.10. A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA NOS DEMONSTRATIVOS DE GESTÃO DA UCG

Dentre os demonstrativos da Prestação de Contas Anual da Gestão Institucional, alguns modelos apresentados como gráficos que apresentam as informações geradas pela execução orçamentária. Dentre eles foram selecionados os gráficos mais usuais nos relatórios de gestão.

4.10.1. O comparativo da receita orçada com a realizada da UCG, OP 2003

O quadro 137 Comparativo da Receita Orçada com a Realizada da UCG, OP 2003 apresenta uma comparação entre as estimativas e execução de receitas e despesas, apurando o resultado obtido no período.

Quadro 137: Comparativo da receita da UCG, OP 2003

UNIVERSIDADE CATOLICA DE GOIAS – OP 2003						
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		ORÇADA	REALIZADA			DIFERENÇA (+ / -)
Código	Especificação		Arrecadada	Recursos a Receber	Total	
1000.00	Receitas Correntes	166.040.042	155.813.069		155.813.069	- 10.226.973
	SOMA	166.040.042	155.813.069		155.813.069	- 10.226.973
2000.00	Receitas de Capital	60.058	1.047.547		1.047.547	+ 987.489
	SOMA		1.047.547		1.047.547	+ 987.489
TOTAL		166.100.000	156.860.616		156.860.616	- 9.239.384

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Quadro 138: Demonstrativo da gestão orçamentária da UCG, OP 2003

UNIVERSIDADE CATOLICA DE GOIAS – OP 2003							
Receita - R\$				Despesa - R\$			
Títulos	Previsão	Execução	Diferenças	Títulos	Fixação	Execução	Diferenças
RECEITAS CORRENTES	166.040.042	155.813.069	- 10.226.973	Créditos orçamentários e suplementares Créditos especiais créditos extraordinários	166.100.000	171.069.845	+ 4.969.845
RECEITAS DE CAPITAL	60.958	1.047.547	+ 987.489				
Soma	166.100.000	156.860.616	- 9.239.384				
DEFICITS	0,00	14.209.229	+14.209.229	SUPERAVITS	0,00	0,00	0,00
TOTAL	166.100.000	171.069.845	+ 4.969.845	TOTAL	166.100.000	171.069.845	+ 4.969.845

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

O quadro 138 Demonstrativo da Gestão Orçamentária apresenta uma comparação entre as estimativas e execução de receitas e despesas, apurando o resultado obtido no período.

A comparação das estimativas e execução de receitas e despesas da UCG, OP 2003 apresentaram como um resultado final um Superávit de Execução no valor de R\$ 4.969.845.

4.10.2. O comparativo da receita e despesa por categoria econômica da UCG, OP 2003

O quadro 139 Comparativo da receita e despesa por categoria econômica da UCG, OP 2003, apresenta o confronto das realizações de receita e despesa e o resultado obtido.

Quadro 139: A receita e despesa por categoria econômica da UCG, OP 2003

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS – OP 2003					
A demonstração da receita e despesa segundo as categorias econômicas – realizada					
Receita	\$	\$	Despesa	\$	\$
RECEITAS CORRENTES		155.813.069	DESPESAS CORRENTES		166.278.562
Déficit do Orçamento Corrente		10.465.493	Superávit do Orçamento Corrente		
Total		166.278.562	Total		166.278.562
Superávit do orçamento corrente			Déficit do Orçamento corrente		10.465.493
RECEITAS DE CAPITAL		1.047.547	DESPESAS DE CAPITAL		4.791.283
Total		1.047.547	Total		15.256.776
Déficit da Execução Orçamentária		14.209.229	Superávit da Execução Orçamentária		
Total		181.535.338	Total		181.535.338
RESUMO					
Receitas Correntes		155.813.069	Despesas Correntes		166.278.562
Receitas de Capital		1.047.547	Despesas de Capital		4.791.283
Soma		156.860.616	Soma		171.069.845
Déficit da Execução Orçamentária		14.209.229	Superávit da Execução Orçamentária		
Total		171.069.845	Total		171.069.845

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

4.10.3. O demonstrativo da gestão financeira da UCG, OP 2003

O quadro 140 Demonstrativo da Gestão Financeira da UCG, OP 2003, apresenta as realizações da receita por categorias econômicas e da despesa por objetivos, conjugando com as receitas e despesas extra-orçamentárias e os saldos do início e fim do período.

Esse é o fluxo do movimento financeiro.

Quadro 140 – O demonstrativo da gestão financeira da UCG, OP 2003

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS – OP 2003							
DEMONSTRATIVO DA GESTÃO FINANCEIRA							
INGRESSOS				DESEMBOLSOS			
TÍTULOS	\$	\$	\$	TÍTULOS	\$	\$	\$
RECEITA ORÇAMENTÁRIA			156.860.616	DESPESA ORÇAMENTÁRIA			171.069.845
DEFICIT ORÇAMENTÁRIO			14.209.229	SUPERAVIT ORÇAMENTÁRIO			
RECEITA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA				DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA			
DISPONIBILIDADE ANTERIOR				DISPONIBILIDADE ATUAL			
TOTAL			171.069.845	TOTAL			171.069.845

Fonte: Adaptado da UCG/DCO.

Enfim, depreende-se do estudo realizado que o OP utilizado pela UCG possibilita ao Conselho Universitário, órgão máximo deliberativo, desempenhar as funções de autorizar, controlar e fiscalizar os gastos e arrecadações dos recursos necessários para custeá-los. O seu Orçamento-Programa também funciona para a administração como o instrumento de controle da Gestão Estratégica e de fonte financiadora da gestão.

No transcorrer da pesquisa realizada na UCG registrou a existência da aplicação efetiva do orçamento-programa, com fundamentos nos princípios do orçamento público, mantendo um sistema misto com a estrutura apropriada de iniciativa privada para adequar, nessa Instituição de Ensino Superior, as características próprias da missão e visão institucional e as normas pertinentes as instituições sem finalidades lucrativas.

Entretanto, nota-se que a despesa pelo enfoque institucional noticiada no orçamento público, que é representada no orçamento-programa da UCG pela

despesa por centro de custo, não está integrada sistematicamente no processo orçamentário.

Seguindo essa linha de raciocínio, registra-se que a Universidade Católica de Goiás - UCG, vem utilizando o orçamento-programa como instrumento de gestão para programar, executar e reavaliar as ações dos planejamentos e controles estratégicos.

Contudo, pode-se verificar durante a pesquisa realizada, que a UCG ainda tem alguns avanços para realizar na área de aplicação do orçamento-programa, mormente em dois aspectos bastante acentuados: a integração do orçamento com a contabilidade; e descentralização de ações na programação de despesas e a arrecadação e distribuição de recursos.

5. CONCLUSÕES

A presente pesquisa definiu como objetivo geral de propor o processo de aplicação do Orçamento-Programa, que assegure controle suficiente para garantir eficácia de gestão e performance do negócio em instituição de ensino superior, sem fins lucrativos.

De acordo com os objetivos específicos, o estudo destacou a partir da análise do Orçamento-Programa, o modelo atual de controle orçamentário utilizado no âmbito da Universidade Católica de Goiás – UCG, identificado como similar ao da administração governamental; a base para os orçamentos é espelhada no processo do orçamento público inclusive a sua contabilização muito se assemelha a mesma.

O desenvolvimento do estudo de caso na Universidade Católica de Goiás – UCG, demonstra a necessidade de aplicação do Orçamento-Programa nas instituições de ensino superior, sem fins lucrativos, com vistas a melhorar o processo de controle e gestão.

Através da pesquisa sobre o assunto do Orçamento-Programa aplicado em Instituições de Ensino Superior – IES, sem fins lucrativos, foi possível conhecer o processo de controle orçamentário aplicado na Universidade Católica de Goiás - UCG para elaboração, execução e controle de sua administração estratégica, a partir da utilização dessa ferramenta de gestão.

A partir da identificação dos padrões de controle que a Universidade Católica de Goiás – UCG utiliza como ferramenta de gestão estratégica, que resultou no objeto do estudo de caso, foi possível o entendimento das técnicas aplicadas e do processo desenvolvido, permitindo que um modelo de Orçamento-Programa, específico para essas instituições fosse proposto.

Mais uma alternativa é oferecida para a busca de melhor gestão e indicação de fontes de investimentos.

Destacando-se um pouco mais o objeto da pesquisa, caracterizada pela análise do Orçamento-Programa para as Instituições de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, tem que está identificado como o indicador importante para o processo de controle de gestão.

O Orçamento-Programa e o Plano de Contas propostos, indicados na pesquisa, representam uma ferramenta de grandes resultados na obtenção de performance na administração estratégica dessas instituições.

Finalmente, conforme os objetivos desenvolvidos para esta pesquisa, foi apresentada a proposta de aplicação do Orçamento-Programa e seus reflexos no patrimônio, para garantir a performance das Instituições de Ensino Superior - IES, com o perfil da Universidade Católica de Goiás - UCG, permitindo após controle adequado, a busca de solução para a gestão e investimento, visando o atendimento de seus objetivos com entidades públicas.

5.1. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A metodologia verificada a partir do método proposto para as entidades de ensino superior, sem fins lucrativos, associa-se ao controle e gestão que assegura a possibilidade de equilíbrio econômico-financeiro e definição de fontes de investimentos.

Considerando que o estudo de caso ampliou o entendimento do processo de mudanças de controle de gestão, podendo-se afirmar que o modelo de Orçamento-Programa, permite a inserção de variáveis consideradas de relevâncias, ficando claro o benefício para as Instituições de Ensino Superior - IES.

Também foi possível ao longo do estudo acompanhar, a partir dos pressupostos teóricos, a fundamentação de conceitos e definições objetivas

quanto às técnicas de Orçamento-Programa e um Plano de Contas adequado, ficando claro o benefício gerado.

O complemento lógico de tudo o que foi exposto a respeito da necessidade de controle e melhor gestão nas entidades de ensino superior, teve como objetivo clarear a necessidade de geração de recursos para investimentos e atendimento à administração da Instituição Educacional.

Da análise, destaca-se a importância da inclusão de Orçamento-Programa e da criação do Plano de Contas que contempla o orçamento, para as Instituições de Ensino Superior - IES, sem fins lucrativos, em vista das exigências de órgãos fiscalizadores ou normatizadores das instituições que utilizam de alguma forma o poder público, inclusive através do benefício da renúncia de receita, no desenvolvimento de suas atividades.

Outra conclusão relevante que se verifica na análise foi a confirmação da importância do Plano de Contas que enfatiza as operações orçamentárias para a compreensão da necessidade de maior controle sobre o patrimônio das Instituições de Ensino Superior, sem fins lucrativos que utilizam do Orçamento-Programa.

5.2. RECOMENDAÇÕES

Outras pesquisas poderiam ser realizadas com a utilização de um maior número de instituições, contribuindo para maior representação, de forma que orientassem quanto ao controle de gestão mais eficiente.

Considerando a extensão do assunto, com destaque ao longo do trabalho, surge-se a busca de outras teorias, que permita maior aprofundamento para o conhecimento das questões que foram tratadas com menor ênfase na pesquisa.

Também merece destaque, embora a teoria considera viável, várias situações, é recomendável que a Universidade Católica de Goiás - UCG

busque aplicar o Orçamento-Programa e o Plano de Contas, a fim de permitir controle e melhor gestão dos processos a que se sujeita, a fim de competir melhor e gerar investimentos.

Finalmente, recomenda-se uma pesquisa de caráter mais amplo, observando o relacionamento das instituições com o Estado, que é fundamental para o desenvolvimento de ações estratégicas, especialmente a modelagem de uma estrutura orçamentária.

6. REFERÊNCIAS

ALLEN, Richard. **O processo de criação da visão**. HSM Management, São Paulo, nº 9, p. 18-22, jul./ago. 1988.

ALVES FILHO, Antônio. **Planejamento estratégico**. Curso de mestrado em engenharia de produção, Universidade Federal de Santa Catarina, nov./2000 à mar./2001. Aulas de vídeo-conferência.

ANDREWS, Kenneth R.; **O conceito de estratégia empresarial**. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. p. 58-65.

ATLAS. Manuais de legislação. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. 23ª ed. São Paulo: 2000. p. 264.

BAETZ, Marks C. e BART, Christopher K. Developing mission statements which work. **Long Range Planning**. Elsevier Science Ltda, Printed in Great Britain. Vol.29, n. 4, p. 526-533, August 1996.

BATEMAN, Thomas S. **Administração**: construindo vantagem competitiva. Scott A. Snell; tradução Celso A. Rimoli. Revisão técnica José Ernesto Lima Gonçalves, Patrícia Cunha Tavares. São Paulo: Atlas, 1998. 539 p.

BELCHIOR, Procópio G.O. **Orçamento-Programa**. Rio de Janeiro: Pallas, 1976. 227 p.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da informação**: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998. 104 p.

BEUREN, Ilse Maria. Informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. **RBC – Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, nº 116. p. 44-51, mar./abr. 1999.

BEUREN, Ilse Maria. Informações contábeis em entidades sem fins lucrativos não governamentais. **RBC – Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, nº 116. p. 44-51, mar./abr. 1999.

BEUREN, Ilse Maria. **O uso do Balanced Scorecard, como sistema de Gestão Estratégica**: contabilidade de gestão do curso de mestrado em engenharia de produção da Universidade Federal de Santa Catarina, ago.-nov.2000, 15 f. Artigo de PATON, Claudécir et all.

BEUREN, Ilse Maria. **Contabilidade de gestão**. Curso de mestrado em engenharia de produção, Universidade Federal de Santa Catarina, ago.-nov.2000. Aulas de vídeo-conferência.

BIO, Sérgio Rodrigues. **Sistemas de informação**: um enfoque gerencial, São Paulo: Atlas, 1996. 183p.

BOISVERT, Hugues. Tradução Antônio Diomário Queiroz. **Contabilidade por atividades**: contabilidade de gestão: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999. 93 p.

BOWDITCH, James L. e BUONO, Anthony F. **Elementos de comportamento organizacional**: comportamento macroorganizacional: o ambiente da organização, São Paulo, Pioneira, 1997. Cap 8: p. 142-165.

BRASIL, **Constituição 1988**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 2000.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 31 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Diário oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 22 de junho de 1993.

CARDOSO, Klauber Guedes e LIMA, Márcio Jonison Souza de. Classificação contábil dos convênios no balanço patrimonial das entidades do terceiro setor. **RBC - Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, nº 139, p. 33-43, jan./fev. 2003.

COLLINS, James C. e PORRAS, Jerry I. **Feitas para durar: práticas bem-sucedidas de empresas visionárias.** 9ª ed. Rio de Janeiro: Rocco, 2000. 408 p.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Demonstrações contábeis: estruturação e normas.** 1ª ed. Brasília: CFC, 2001. p. 112.

CRC-RS – Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** 21ª ed. Porto Alegre: CRC-RS, 2001. p. 280.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças públicas: Teoria e prática no Brasil.** 2ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000. 475 p.

FERREIRA, Maristela Z. B. **“O terceiro setor”:** espaço privilegiado ou linha auxiliar do neoliberalismo? 22 p. trabalho não publicado.

FIGUEIREDO, Sandra e CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática.** 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997. 276 p.

FISCHMANN, Adalberto Américo e ALMEIDA, Martinho Isnard Ribeiro de. **Planejamento estratégico na prática**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 164. p

FREEMAN, R. Edward e REED, David L. **Stockholders and stakeholders**. Management Review. California Vol. XXV, n.3, Spring, 1983.

FREZATTI, Fábio. **Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 1999. 180 p.

GAJ, Luis. **Administração Estratégica**. 3ª ed. São Paulo: Ática, 1995. 184 p.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 11ª ed. ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2002. 314 p.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. 206 p.

GOMES, Josir Simeone SALAS, J.M.A. **Controle de Gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1999. 192 p.

HARTMANN, L.F. **Gerenciamento pelo planejamento estratégico**. 3.ed. São Leopoldo: Grafoem: 1997. 289 p.

HECKERT E WILSON. **Business budgeting and control**. Ronald Press. New York, 1955, p. 11.

KENNETH R. Andrews,(2001) no artigo: **O Conceito de Estratégia Empresarial**, in: MINTZBERG, Henry e QUINN, James B. O processo da estratégia, 3ª ed. Porto Alegre: Bookman: 2001. p. 58.

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios** (Siafi e Siafem), 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 270.

LIMA, José Geraldo de. **Administração financeira**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1975. 308 p.

LUNKES, Rogério João e VERTUOSO, Olinto Melo. Orçamento de base zero - OBZ. **RBC – Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, nº 144. p. 53-65, nov./dez. 2003.

LUNKES, Rogério João. **Manual do orçamento**. São Paulo: Atlas, 2003. 161 p.

MEYER, Jean. **Gerência financeira: controle orçamentário**. tradução de Cláudio José Fernandes de Azevedo. Rio de Janeiro: Livro Técnico, 1972. 361 p.

MINTZBERG, Henry. **Criando organizações eficazes: Estruturas em cinco configurações**. São Paulo: Atlas, 1995. 304 p.

MONTGOMERY, Cynthia A; PORTER, Michael E. Tradução: Bazán Tecnologia e Linguística. **Estratégia: a busca da vantagem competitiva**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998. 501 p.

MOSIMANN, Clara P.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2ª ed. São Paulo: Frase, 1999. 137 p.

MOURA, Verônica de Miglio; e BEUREN, Ilse Maria. CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2000. Goiânia. **Considerações sobre a demonstração do fluxo de caixa e sua relação com a Demonstração das origens e aplicações de recursos**. Brasília, DF: Conselho Federal de Contabilidade, out. 2000. CD-ROM.

MUSSUMECI, Victor. **Organização social e política brasileira:** elementos de educação moral, social e cívica: ensino de primeiro grau. São Paulo: Editora do Brasil, 1980. 253 p.

OLAK, Paulo Arnaldo. **Contabilidade de entidades sem fins lucrativos não-governamentais.** 1996. 273f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Economia, Administração e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico:** conceitos, metodologia, práticas. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 1993. 286 p.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria básica.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004. 359 p.

PRAZERES, Paulo Mundin. **Dicionários de termos de qualidade.** São Paulo: Atlas, 1996.

PEIXE, Blênio César Severo. **Orçamento e contabilidade, uma contribuição relevante ao redesenho do controle interno na administração pública.** Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, nº 110. p. 42-52, mar./abr. 1998.

PERES, Lázaro Borges e GOMES, Manoel Barbosa. **Contabilidade orçamentária:** manual da gestão governamental. UCG. Goiânia: 2000. 324 p.

PERES, Lázaro Borges. GOMES, Manoel Barbosa. Costa, Orismar Parreira. **Alguns aspectos da nova sistemática adotada na contabilidade governamental do Estado de Goiás. XVI Congresso Brasileiro de Contabilidade:** resumo dos trabalhos apresentados – Trabalho 141. Goiânia – Go, de 15 a 20 de outubro de 2000. CFC. Brasília. DF.

PERES, Lázaro Borges. Dissertação: **A Contabilidade Governamental em face da Lei de Responsabilidade Fiscal: o Caso do Estado de Goiás**. 2003. 180 f. Dissertação em mestrado em engenharia de produção com ênfase para a gestão – curso de pós-graduação em engenharia de produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

PIRES, José Santo Dal Bem. Dissertação: **A plenitude da autonomia financeira e o ciclo orçamentário das universidades públicas do Estado do Paraná**. 2001. 231 f. Dissertação em mestrado em engenharia de produção com ênfase para a gestão – curso de pós-graduação em engenharia de produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

QUEIROZ, Antônio Diomario de. **Controle estratégico de gestão**: Curso de mestrado em engenharia de produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 03 de ago. à 18 de out. 2001. Aulas de vídeo-conferência.

REZENDE, Fernando Antônio. **Finanças Públicas**. 2ªed. São Paulo: Atlas, 2001. 382 p.

SANTOS, Edemir Manoel dos. Dissertação: **Modelo conceitual de sistema de custos por atividades para as universidades**: um estudo de na Universidade do Vale do Itajaí. 2001. 151 f. Dissertação em mestrado em engenharia de produção com ênfase para a gestão – curso de pós-graduação em engenharia de produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

RIGBY, Darrell K. **Quem tem medo das ferramentas gerenciais**. HSM management, São Paulo, nº 19, p. 121-130, mar./abr. 2000.

SANVICENTE, Antônio Zorato. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2º ed. São Paulo: Atlas, 1995. 219 p.

SILVA, Claudecy da. A relevância da contabilidade e o controle orçamentário do ponto de vista empresarial. **RBC – Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, nº 111. p. 32-42 mar./abr. 1998.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação. 2ª ed.** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 1997. 137 p.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. 381 p.

SOBANSKI, Jaert J. **Prática de orçamento empresarial.** Um exercício programado. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1994. 112 p.

TAVARES, Mauro Calixta. **Gestão estratégica.** São Paulo: Atlas, 1991. 199 p.

TAVARES, Mauro Calixta. **Planejamento estratégico:** A opção entre sucesso e fracasso empresarial. São Paulo: Harbra, 2000, 398 p.

WARREN, Ilse Scherer. **Organizações voluntárias de Florianópolis:** cadastro e perfil do associativismo civil. Florianópolis: Insular, 1996. 94 p.

WELSCH, Glenn Albert. **Orçamento empresarial:** tradução e adaptação à terminologia contábil brasileira de Antônio Zorato Sanvicente. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1989. 397 p.

ZACCARELLI, Sérgio B. **Administração estratégica da produção.** São Paulo, Atlas, 1990. 134 p.

7. APÊNDICE

Apêndice 1: As funções e subfunções do governo

7.1 – Apêndice 1 – FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DO GOVERNO	
FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
01 – Legislativa	031 – Ação Legislativa 032 – Controle Externo
02 – Judiciária	061 – Ação Judiciária 062 – Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário
03 – Essencial à Justiça	091 – Defesa da Ordem Jurídica 092 – Representação Judicial e Extrajudicial
04 – Administração	121 – Planejamento e Orçamento 122 – Administração Geral 123 – Administração Financeira 124 – Controle Interno 125 – Normatização e Fiscalização 126 – Tecnologia da Informação 127 – Ordenamento Territorial 128 – Formação de Recursos Humanos 129 – Administração de Receitas 130 – Administração de Concessões 131 – Comunicação Social
05 – Defesa Nacional	151 – Defesa Aérea 152 – Defesa Naval 153 – Defesa Terrestre
06 – Segurança Pública	181 – Policiamento 182 – Defesa Civil 183 – Informação e Inteligência
07 – Relações Exteriores	211 – Relações Diplomáticas 212 – Cooperação Internacional
08 – Assistência Social	241 – Assistência ao Idoso 242 – Assistência ao Portador de Deficiência 243 – Assistência à Criança e ao Adolescente 244 – Assistência Comunitária
09 – Previdência Social	271 – Previdência Básica 272 – Previdência do Regime Estatutário 273 – Previdência Complementar 274 – Previdência Especial
10 – Saúde	301 – Atenção Básica 302 – Assistência Hospitalar e Ambulatorial 303 – Suporte Profilático e Terapêutico 304 – Vigilância Sanitária 305 – Vigilância Epidemiológica 306 – Alimentação e Nutrição
11 – Trabalho	331 – Proteção e Benefícios ao Trabalhador 332 – Relações de Trabalho 333 – Empregabilidade 334 – Fomento ao Trabalho
12 – Educação	361 – Ensino Fundamental 362 – Ensino Médio 363 – Ensino Profissional 364 – Ensino Superior 365 – Educação Infantil 366 – Educação de Jovens e Adultos 367 – Educação Especial
13 – Cultura	391 – Patrimônio Histórico, Artístico e Arqueológico

7.1 – Apêndice 1 – FUNÇÕES E SUBFUNÇÕES DO GOVERNO	
FUNÇÕES	SUBFUNÇÕES
	392 – Difusão Cultural
14 – Direitos da Cidadania	421 – Custódia e Reintegração Social 422 – Direitos Individuais, Coletivos e Difusos 423 – Assistência aos Povos Indígenas
15 – Urbanismo	451 – Infra-Estrutura Urbana 452 – Serviços Urbanos 453 – Transportes Coletivos Urbanos
16 – Habitação	481 – Habitação Rural 482 – Habitação Urbana
17 – Saneamento	511 – Saneamento Básico Rural 512 – Saneamento Básico Urbano
18 – Gestão Ambiental	541 – Preservação e Conservação Ambiental 542 – Controle Ambiental 543 – Recuperação de Áreas Degradadas 544 – Recursos Hídricos 545 – Meteorologia
19 – Ciência e Tecnologia	571 – Desenvolvimento Científico 572 – Desenvolvimento Tecnológico e Engenharia 573 – Difusão do Conhecimento Científico e Tecnológico
20 – Agricultura	601 – Promoção da Produção Vegetal 602 – Promoção da Produção Animal 603 – Defesa Sanitária Vegetal 604 – Defesa Sanitária Animal 605 – Abastecimento 606 – Extensão Rural 607 – Irrigação
21 – Organização Agrária	631 – Reforma Agrária 632 – Colonização
22 – Indústria	661 – Promoção Industrial 662 – Produção Industrial 663 – Mineração 664 – Propriedade Industrial 665 – Normalização e Qualidade
23 – Comércio e Serviços	691 – Promoção Comercial 692 – Comercialização 693 – Comércio Exterior 694 – Serviços Financeiros 695 – Turismo
24 – Comunicações	721 – Comunicações Postais 722 – Telecomunicações
25 – Energia	751 – Conservação de Energia 752 – Energia Elétrica 753 – Petróleo 754 – Alcool
26 – Transporte	781 – Transporte Aéreo 782 – Transporte Rodoviário 783 – Transporte Ferroviário 784 – Transporte Hidroviário 785 – Transporte Especiais
27 – Desporto e Lazer	811 – Desporto de Rendimento 812 – Desporto comunitário 813 – Lazer
28 – Encargos Especiais	841 – Refinanciamento da Dívida Interna 842 – Refinanciamento da Dívida Externa 843 – Serviço da Dívida Interna 844 – Serviço da Dívida Externa 845 – Transferências 846 – Outros Encargos Especiais

Fonte: Manuais de Legislação Atlas (2000, p. 59-61)

Apêndice 2: A despesa por natureza

7.2 – Apêndice 2 - DESPESA POR NATUREZA	
TIPO	DESCRIÇÃO
A – CATEGORIAS ECONÔMICAS	3 – Despesas Correntes 4 – Despesas de Capital
B – GRUPOS DE NATUREZA DESPESAS	1 – Pessoal e Encargos Sociais 2 – Juros e Encargos da Dívida 3 – Outras Despesas Correntes 4 – Investimentos 5 – Inversões Financeiras 6 – Amortização da Dívida
C – MODALIDADES DE APLICAÇÃO	20 – Transferências à União 30 – Transferências a Estados e ao Distrito Federal 40 – Transferências a Municípios 50 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos 60 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos 70 – Transferências a Instituições Multigovernamentais Nacionais 80 – Transferências ao Exterior 90 – Aplicações Diretas 99 – A Definir
D – ELEMENTOS DE DESPESA	01 – Aposentadorias e Reformas 03 – Pensões 04 – Contratação por Tempo Determinado 05 – Outros Benefícios Previdenciários 06 – Benefício Mensal ao Deficiente e ao Idoso 07 – Contribuição aa Entidades Fechadas de Previdência 08 – Outros Benefícios Assistenciais 09 – Salário-Família 10 – Outros Benefícios de Natureza Social 11 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Civil 12 – Vencimentos e Vantagens Fixas – Pessoal Militar 13 - Obrigações Patronais 14 – Diárias – Civil 15 – Diárias – Militar 16 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Civil 17 – Outras Despesas Variáveis – Pessoal Militar 18 – Auxílio Financeiro a Estudantes 19 – Auxílio-Fardamento 20 – Auxílio Financeiro a Pesquisadores 21 – Juros sobre a Dívida por Contrato 22 – Outros Encargos sobre a Dívida por Contrato 23 – Juros, Deságios e Descontos da Dívida Mobiliária 24 – Outros Encargos sobre a Dívida Mobiliária 25 – Encargos sobre Operações de Créditos por Antecipação da Receita 26 – Obrigações decorrentes da Política Monetária 27 - Encargos pela Honra de Avais, Garantias, Seguros e Similares 28 – Remuneração de Cotas de Fundos Autárquicos 30 – Material de Consumo 32 – Material de Distribuição Gratuita 33 – Passagens e Despesas de Locomoção 34 – Outras Despesas de Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização 35 – Serviços de Consultoria 36 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física 37 – Locação de Mão-de-obra 38 – Arrendamento Mercantil 39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Física 41 – Contribuições 42 – Auxílios 43 – Subvenções 45 – Equalização de Preços 46 – Auxílio Alimentação 47 – Obrigações Tributárias e Contributivas 48 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoas Físicas 49 – Auxílio-Transporte 51 – Obras e Instalações 52 – Equipamentos e Material Permanente 61 – Aquisição de Imóveis 62 – Aquisição de Produtos para Revenda 63 – Aquisição de Títulos de Créditos

7.2 – Apêndice 2 - DESPESA POR NATUREZA	
TIPO	DESCRIÇÃO
	64 – Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizado 65 – Constituição ou Aumento de Capital de Empresas 66 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos 67 – Depósitos Compulsórios 71 – Principal da Dívida Contratual Resgatado 72 – Principal da Dívida Mobiliária Resgatado 73 – Correção Monetária ou Cambial da Dívida Contratual Resgatada 74 – Correção Monetária ou Dívida Contratual Resgatada 75 – Correção Monetária da Dívida de Operações de Crédito por Antecipação da Receita 76 – Principal Corrigido da Dívida Mobiliária Refinanciado 77 – Principal Corrigido da Dívida Contratual Refinanciado 81 – Distribuição de Receitas 91 – Sentenças Judiciais 92 – Despesas de Exercícios Anteriores 93 – Indenizações e Restituições 94 – Indenizações e Restituições Trabalhistas 95 – Indenização pela Execução de Trabalhos de Campo 96 – Ressarcimento de Despesas de Pessoal Requisitado 99 – A Classificar

Fonte: Silva (2003, p. 146-148).

Apêndice 3: A receita orçamentária

7.3 – Apêndice 3 – A RECEITA ORÇAMENTÁRIA	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
1000.00.00	Receitas Correntes
1100.00.00	Receita Tributária
1110.00.00	Impostos
1111.00.00	Impostos sobre o Comércio Exterior
1112.00.00	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
1113.00.00	Impostos sobre a Produção e a Circulação
1115.00.00	Impostos Extraordinários
1120.00.00	Taxas
1121.00.00	Taxas pelo Exercício do Poder de Polícia
1122.00.00	Taxas pela Prestação de Serviços
1130.00.00	Contribuição de Melhoria
1200.00.00	Receita de Contribuições
1210.00.00	Contribuições Sociais
1220.00.00	Contribuições Econômicas
1300.00.00	Receita Patrimonial
1310.00.00	Receitas Imobiliárias
1320.00.00	Receitas de Valores Imobiliários
1330.00.00	Receitas de Concessões e Permissões
1390.00.00	Outras Receitas Patrimoniais
1400.00.00	Receita Agropecuária
1410.00.00	Receita da Produção Vegetal
1420.00.00	Receita da Produção Animal e Derivados
1490.00.00	Outras Receitas Agropecuárias
1500.00.00	Receita Industrial
1510.00.00	Receita da Indústria Extrativa Mineral
1520.00.00	Receita da Indústria de Transformação
1530.00.00	Receita da Indústria de Construção
1600.00.00	Receita de Serviços
1700.00.00	Transferências Correntes
1720.00.00	Transferências Intergovernamentais
1721.00.00	Transferências da União
1722.00.00	Transferências dos Estados
1723.00.00	Transferências dos Municípios
1730.00.00	Transferências a Instituições Privadas
1740.00.00	Transferências do Exterior
1750.00.00	Transferências de Pessoas
1760.00.00	Transferências de Convênios
1900.00.00	Outras Receitas Correntes
1910.00.00	Multas e Juros de Mora
1920.00.00	Indenizações e Restituições
1921.00.00	Indenizações
1922.00.00	Restituições
1930.00.00	Receita da Dívida Ativa
1931.00.00	Receita da Dívida Ativa Tributária
1932.00.00	Receita da Dívida Ativa não Tributária
1990.00.00	Receitas Diversas
2000.00.00	Receitas de Capital
2100.00.00	Operações de Créditos
2110.00.00	Operações de Crédito Internas
2120.00.00	Operações de Crédito Externas
2200.00.00	Alienação de Bens
2210.00.00	Alienação de Bens Móveis
2220.00.00	Alienação de Bens Imóveis

7.3 – Apêndice 3 – A RECEITA ORÇAMENTÁRIA	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
2300.00.00	Amortização de Empréstimos
2400.00.00	Transferências de Capital
2420.00.00	Transferências Intergovernamentais
2421.00.00	Transferências da União
2422.00.00	Transferências dos Estados
2423.00.00	Transferências dos Municípios
2430.00.00	Transferências de Instituições Privadas
2440.00.00	Transferências do Exterior
2450.00.00	Transferências de Pessoas
2470.00.00	Transferências de Convênios
2500.00.00	Outras Receitas de Capital
2520.00.00	Integralização do Capital Social
2590.00.00	Outras Receitas

Fonte: Silva (2003, p. 110/111)

Apêndice 4: O plano de contas empresarial

7.4 – Anexo 4 – PLANO DE CONTAS EMPRESARIAL	
1	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.1.1	Bens numerários
1.1.1.2	Bancos conta movimento
1.1.1.3	Bancos conta aplicações de liquidez imediata
1.1.2	CRÉDITOS
1.1.2.1	Duplicatas a receber
1.1.2.2	Duplicatas a receber – coligadas e controladas
1.1.2.3	(-) Duplicatas descontadas
1.1.2.4	(-) Faturamento – entrega futura
...	...
1.1.2.4	(-) Provisão para ajuste ao valor de mercado
1.1.3	ESTOQUES
1.1.3.1	Estoques para revenda
1.1.3.2	Importações em andamento
1.1.3.3	(-) Provisão para ajuste ao valor de mercado
1.1.3.4	(-) Provisão para perdas
1.1.4	DEPESAS ANTECIPADAS
1.1.4.1	Anuidades e assinaturas a vencer
...	...
1.1.4.5	Outros Custos e despesas antecipadas
1.2	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.2.1	CRÉDITOS REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO
1.2.1.1	Clientes
...	...
1.2.1.19	Despesas antecipadas
1.3	PERMANENTE
1.3.1	INVESTIMENTOS

7.4 – Anexo 4 – PLANO DE CONTAS EMPRESARIAL	
1.3.1.1	Participações societárias
...	...
1.3.1.9	(-) Provisões para perdas
1.3.2	IMOBILIZADO
1.3.2.1	Terrenos
1.3.2.3	Construções
...	...
1.3.2.11	Construções em andamento
1.3.2.12	Importações em andamento
1.3.3	DIFERIDO
1.3.3.1	Gastos pré-operacionais
1.3.3.2	Gastos de implantação de sistemas
1.3.3.3	Gastos de desenvolvimento de produtos
2	PASSIVO
2.1	CIRCULANTE
2.1.1	CIRCULANTE
2.1.1.1	Fornecedores
...	...
2.1.1.15	Provisões trabalhistas
2.2	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.2.1	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.2.1.1	Empréstimos e financiamentos
...	...
2.2.1.4	Provisões para riscos fiscais
2.3	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
2.3.1	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
2.3.1.1	Receitas de exercícios futuros
2.3.1.2	(-) Custos e despesas de exercícios futuros
2.4	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
2.4.1	CAPITAL SOCIAL

7.4 – Anexo 4 – PLANO DE CONTAS EMPRESARIAL	
2.4.1.1	Capital Social
2.4.1.2	(-) Capital a integralizar
...	...
2.4.7	Lucros ou prejuízos acumulados
2.4.7.1	Lucros ou prejuízos acumulados
3	APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
3.1	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
3.1.1	RECEITA OPERACIONAL BRUTA
3.1.1.1	Receita de comercialização
3.1.1.2	Receitas de vendas de serviços
3.1.2	(-) DEDUÇÕES DA RECEITA
3.1.2.1	Vendas canceladas
3.1.2.2	Abatimentos
3.1.2.3	Impostos sobre vendas
3.2	(-) CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS E SERVIÇOS
3.2.1	PRESTADOS
3.2.1.1	CUSTOS DOS PRODUTOS VENDIDOS
3.2.2	Custos dos produtos vendidos
3.2.2.1	CUSTOS DOS SERVIÇOS PRESTADOS
3.2.3	Custos dos serviços prestados
3.2.3.1	CUSTO DE PRODUÇÃO
...	Custos com matéria-prima direta
3.2.3.5	...
...	(-) Transferências para estoques
...	...
3.3	DESPESAS OPERACIONAIS
3.3.1	DESPESAS COM VENDAS
3.3.1.1	Despesas com pessoal
3.3.1.2	Outras despesas com vendas
3.3.1.3	Provisão para créditos de liquidação duvidosa

7.4 – Anexo 4 – PLANO DE CONTAS EMPRESARIAL	
3.3.2	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
3.3.2.1	Despesas com pessoal
...	...
3.3.2.5	Despesas com provisões
3.3.3	RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO
3.3.3.1	Despesas financeiras
3.3.3.2	(-) Receitas financeiras
3.3.4	RESULTADO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS
3.3.4.1	Resultado de equivalência patrimonial
...	...
3.4	RESULTADO NÃO OPERACIONAL
..	...
3.5	PROVISÕES TRIBUTÁRIAS
...	...
3.6	PARTICIPAÇÕES EM RESULTADO
3.6.1	PARTICIPAÇÕES EM RESULTADO
3.6.1.1	Participações de empregados
3.6.1.2	Participações de administradores

Fonte: Adaptado de CFC (2001, p. 10-19)

Apêndice 5: O plano de contas governamental – estruturado em sistemas

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL – estruturado em sistemas			
SISTEMA	GRUPO	SUBGRUPO	CONTAS
1. Orçamentário	Receitas		Receita Prevista e Receita Lançada
	Despesas		Créditos Disponíveis, Orçamento da Receita Orçamento da Despesa Créditos: suplementares, especiais, extraordinários, indisponíveis, anulados
	Movimentação		Destaques Concedidos e Destaques Recebidos Provisões Concedidas e Provisões Recebidas Despesa Empenhada e Despesa Liquidada Execução da Despesa
2. Financeiro	Ativo Financeiro	Disponível	Caixa e Bancos conta Movimento
		Realizável	Repartições Fiscais conta arrecadação Rede Bancária conta arrecadação Disponível das Indiretas Agentes Financeiros – Devedores Entidades Estaduais – Devedoras Outras Entidades – Devedoras Diversos Responsáveis
	Pendente - Devedores		Despesas a Classificar, Despesas a Apropriar
	Passivo Financeiro	Exigibilidades	Despesa Liquidada a Pagar no Exercício Restos a Pagar, Serviço da Dívida a Pagar Depósitos de Diversas Origens, Consignações Encargos Sociais a Recolher, Valores em Trânsito, Agentes Financeiros – Credores Entidades Credoras
	Pendentes - Credores		Receita a Classificar
	Contas Operacionais do Exercício		Receita Arrecadada, Receita da Admin. Direta, Receita de Fundos Especiais, Despesa Realizada, Despesa da Admin. Indireta, Despesas de Fundos Especiais
	Contas Interferenciais		Cotas Concedidas, Repasses Concedidos Movimento de Fundos - Débito
3. Patrimonial	Ativo Permanente	Bens do Estado	Bens Imóveis, Bens Móveis, Bens a Incorporar Bens de Uso Comum do Povo
		Créditos do Estado	Créditos Fiscais Inscritos, Outros Créd Inscritos
		Valores do Estado	Participação Societária, Almoxarifado
	Ativo – Diversos		Incorporação do Ativo das Indiretas
	Passivo Permanente		Dívida Fundada Interna, Dívida Fundada Externa, Outras Dívidas de Longo Prazo
	Passivo – Diversos		Incorporação do Ativo das Indiretas
	Saldo Patrimonial		Patrimônio Líquido
	Contas de Resultado		Variações Ativas, Variações Passivas, Resultado do Exercício
4. Compensado	Ativo Compensado		Valores com Terceiros, Valores de Terceiros Valores e Obrigações
	Passivo Compensado		Contrapartida do Ativo Compensado

Fonte: Silva (2003, p. 311-312).

Apêndice 6: O plano de contas governamental – sistemas integrados

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL – síntese com sistemas integrados	
CÓDIGOS	TÍTULOS
1	ATIVO
1.1	ATIVO FINANCEIRO
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.1.1	Caixa
1.1.1.2	Bancos e Correspondentes
1.1.1.3	Exatores
1.1.2	VINCULADOS EM CONTA CORRENTE BANCÁRIAS
...
1.1.3	REALIZÁVEL
...
1.2	ATIVO PERMANENTE
1.0.1	Bens Móveis
1.0.2	Bens Imóveis
1.0.3	Bens de Natureza Industrial
1.0.4	Créditos
1.0.5	Valores
1.0.9	DIVERSOS
...
2.	PASSIVO
2.1	PASSIVO FINANCEIRO
2.1.1	RESTOS A PAGAR
...
2.1.2	SERVIÇOS DA DÍVIDA A PAGAR
2.1.3	DEPÓSITOS
2.1.4	DÉBITOS DE TESOURARIA
2.2	PASSIVO PERMANENTE
2.2.1	DÍVIDA FUNDADA INTERNA
2.2.1.1	Em Títulos
2.2.1.2	Em Contratos
2.2.2	DÍVIDA FUNDADA EXTERNA
2.2.2.1	Em Títulos
2.2.2.2	Em Contratos
2.2.9	DIVERSOS
...
3.	SALDO PATRIMONIAL
3.1	ATIVO REAL LÍQUIDO
3.2	PASSIVO REAL A DESCOBERTO
4.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
4.1	VARIAÇÕES ATIVAS
4.1.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.1.1	Receita Orçamentária
4.1.1.2	Mutações Patrimoniais (das despesas)
4.1.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.2.1	Inscrição da Dívida Ativa
4.1.2.2	Inscrição de Outros Créditos
4.1.2.3	Incorporação de Bens (doações, legados e outros)
4.1.2.4	Cancelamento de Dívidas Passivas
4.1.2.9	Diversas
4.2	VARIAÇÕES PASSIVAS
4.2.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.1.1	Despesa Orçamentária
4.2.1.2	Mutações Patrimoniais (das receitas)

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL – síntese com sistemas integrados	
CÓDIGOS	TÍTULOS
4.2.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.2.1	Cancelamento da Dívida Ativa
4.2.2.2	Encampação de Dívidas Passivas
4.2.2.9	Diversas
4.3	RESULTADO PATRIMONIAL
4.3.1	SUPERÁVIT verificado (se for o caso)
4.3.2	DÉFICIT verificado (se for o caso)
9	COMPENSADO
9.1	ATIVO COMPENSADO
9.1.1	VALORES EM PODER DE TERCEIROS
...
9.1.2	VALORES DE TERCEIROS
...
9.1.3	VALORES NOMINAIS EMITIDOS
...
9.1.9	DIVERSOS
...
9.2	PASSIVO COMPENSADO
9.2.1	CONTRAPARTIDA DE VALORES EM PODER DE TERCEIROS
...
9.2.2	CONTRAPARTIDA DE VALORES DE TERCEIROS
...
9.2.3	CONTRAPARTIDA DE VALORES NOMINAIS EMITIDOS
...
9.2.9	DIVERSOS
...

Fonte: Atlas (2000, p. 71-73).

Apêndice 7: A demonstração da dívida flutuante

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA FLUTUANTE						ANEXO 3.A
ESPECIFICAÇÃO	SALDO	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO				SALDO
	EM	FINANCEIRO		VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		EM
	XXX1	INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	CANCELAMENTO	ENCAMPAÇÃO	XXX2
Resíduos da Despesa Orçamentária						
Proventos e/ou Vencimentos a Pagar						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Consignações e Encargos a Recolher						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Serviços da Dívida a Pagar						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Restos a Pagar						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Total						
Depósitos						
Cauções e Garantias						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Outros Depósitos						
Exercício Xxx1						
Exercício Xxx2						
Soma						
Total						

DEMONSTRATIVO DA DÍVIDA FLUTUANTE						ANEXO 3.A
ESPECIFICAÇÃO	SALDO	MOVIMENTO NO EXERCÍCIO				SALDO
	EM	FINANCEIRO		VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		EM
	XXX1	INSCRIÇÃO	PAGAMENTO	CANCELAMENTO	ENCAMPAÇÃO	XXX2
Empréstimos por Antecipação de Receita						
Internos						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Externos						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Total						
Obrigações de Outras Origens						
Conta						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Conta						
Exercício xxx1						
Exercício xxx2						
Soma						
Total						
Total Geral						

Fonte: Peres et all (2000, p. 12).

Apêndice 8: O plano de contas do terceiro setor – Lei nº 6.404 (BRASIL, 1976)

PLANO DE CONTAS DO TERCEIRO SETOR	
1	ATIVO
1.1	CIRCULANTE
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.1.1	Bens numerários
1.1.1.2	Bancos conta movimento
1.1.1.3	Bancos conta aplicações de liquidez imediata
1.1.2	CRÉDITOS
1.1.2.1	Créditos a receber
...
1.1.3	ESTOQUES
1.1.3.1	Estoque para consumo
...
1.1.4	DEPESAS ANTECIPADAS
1.1.4.1	Anuidades e assinaturas a vencer
1.1.4.5	Outros Custos e despesas antecipadas
1.2	REALIZÁVEL A LONGO PRAZO
1.2.1	CRÉDITOS REALIZÁVEIS A LONGO PRAZO
1.2.1.1	Associados
1.2.1.2	Mantenedores
...
1.2.1.19	Despesas antecipadas
1.3	PERMANENTE
1.3.1	INVESTIMENTOS
1.3.1.1	... ..
1.3.2	IMOBILIZADO
1.3.2.1	Terrenos
1.3.2.3	Construções
...
1.3.2.11	Construções em andamento
1.3.3	DIFERIDO
1.3.3.1	Gastos pré-operacionais
1.3.3.2	Gastos de implantação de sistemas
2	PASSIVO
2.1	CIRCULANTE
2.1.1	CIRCULANTE
2.1.1.1	Fornecedores
2.1.1.15	Provisões trabalhistas
2.2	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
2.2.1	EXIGÍVEL A LONGO PRAZO

PLANO DE CONTAS DO TERCEIRO SETOR	
2.2.1.1	Empréstimos e financiamentos
2.2.1.4	Provisões para riscos fiscais
2.3	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
2.3.1	RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS
2.3.1.1	Receitas de exercícios futuros
2.3.1.2	(-) Custos e despesas de exercícios futuros
2.4	PATRIMÔNIO SOCIAL
2.4.1	SUPERÁVIT OU DÉFICIT ACUMULADOS
2.4.1.1	Superávit Acumulado
2.4.1.2	Déficit Acumulado
3	APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO
3.1	RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA
3.1.1	RECEITA OPERACIONAL BRUTA
3.1.1.1	Receita de contribuições
3.1.1.2	Receitas de transferências
3.2	DESPESAS ADMINISTRATIVAS
3.2.1	Despesas com pessoal
3.2.3.5	Despesas com provisões
3.3	RESULTADO FINANCEIRO LÍQUIDO
3.3.1	Despesas financeiras
3.3.2	(-) Receitas financeiras
3.4	RESULTADO NÃO OPERACIONAL
3.9	APURAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

Fonte: CFC (2001. p. 29-33) e CRC-RS (2000, p.121-165).

Apêndice 9: O plano de contas do terceiro setor – Lei nº 4.320 (BRASIL, 1964)

PLANO DE CONTAS GOVERNAMENTAL - síntese	
CÓDIGOS	TÍTULOS
1	ATIVO
1.1	ATIVO FINANCEIRO
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.1.1	Caixa
1.1.1.2	Bancos e Correspondentes
1.1.1.3	Exatores
1.1.2	VINCULADOS EM CONTA CORRENTE BANCÁRIAS
...
1.1.3	REALIZÁVEL
...
1.2	ATIVO PERMANENTE
1.0.1	Bens Móveis
1.0.2	Bens Imóveis
1.0.3	Bens de Natureza Industrial
1.0.4	Créditos
1.0.5	Valores
1.0.9	DIVERSOS
...
2.	PASSIVO
2.1	PASSIVO FINANCEIRO
2.1.1	RESTOS A PAGAR
...
2.1.2	SERVIÇOS DA DÍVIDA A PAGAR
2.1.3	DEPÓSITOS
2.1.4	DÉBITOS DE TESOURARIA
2.2	PASSIVO PERMANENTE
2.2.1	DÍVIDA FUNDADA INTERNA
2.2.1.1	Em Contratos
2.2.2	DÍVIDA FUNDADA EXTERNA
...
2.2.9	DIVERSOS
...
3.	SALDO PATRIMONIAL
3.1	ATIVO REAL LÍQUIDO
3.2	PASSIVO REAL A DESCOBERTO
4.	VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
4.1	VARIAÇÕES ATIVAS
4.1.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.1.1	Receita Orçamentária
4.1.1.2	Mutações Patrimoniais (das despesas)
4.1.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.1.2.1	Inscrição de Créditos
4.1.2.2	Incorporação de Bens (doações, legados e outros)
4.1.2.3	Cancelamento de Dívidas Passivas
4.1.2.9	Diversas
4.2	VARIAÇÕES PASSIVAS
4.2.1	RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.1.1	Despesa Orçamentária
4.2.1.2	Mutações Patrimoniais (das receitas)
4.2.2	INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
4.2.2.1	Cancelamento da Dívida Ativa
4.2.2.2	Encampação de Dívidas Passivas
4.2.2.9	Diversas
4.3	RESULTADO PATRIMONIAL
4.3.1	SUPERÁVIT verificado (se for o caso)
4.3.2	DÉFICIT verificado (se for o caso)
9	COMPENSADO
9.1	ATIVO COMPENSADO
9.1.1	VALORES EM PODER DE TERCEIROS
...
9.1.9	DIVERSOS
9.2	PASSIVO COMPENSADO
9.2.1	CONTRAPARTIDA DE VALORES EM PODER DE TERCEIROS
...
9.2.9	DIVERSOS

Fonte: Peres e Gomes (2000, p. 245-265).

Apêndice 10: A despesa institucional – modelo adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício de XXX2	
A despesa institucional – modelo adaptado para as IES			
CODIGO	ORGAO / Unidade Orçamentária	R\$	R\$
01.000	REITORIA		
01.001	Gabinete da Reitoria		
01.002	Assessoria de Apoio Técnico e Científico		
01.003	Assessoria de Planejamento		
01.004	Assessoria de Relações Públicas		
01.005	Coordenação de Educação à Distância		
01.006	Coordenadoria de Desenvolvimento Institucional		
02.000	PRÓ-REITORIA PARA ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS E FINANCEIROS		
02.001	Gabinete da Pró-Reitoria de Assuntos Administrativos e Financeiros		
02.002	Assessoria de Apoio Técnico e Administrativo		
02.003	Coordenação Administrativa		
02.004	Coordenação Financeira		
03.000	PRÓ-REITORIA PARA ASSUNTOS ACADÊMICOS		
03.001	Gabinete da Pró-Reitoria de Assuntos Acadêmicos		
03.002	Assessoria de Apoio Técnico e Acadêmico		
03.003	Coordenação da Secretaria Geral		
03.004	Coordenação da Biblioteca Central		
03.005	Coordenação do Concurso Vestibular		
03.006	Coordenação de Educação Física e Desportos		
03.007	Departamento de Artes e Arquitetura		
03.008	Departamento de Biologia		
03.009	Departamento de Biomedicina		
03.010	Departamento de Ciências Administrativas		
03.011	Departamento de Ciências da Aeronáutica		
03.012	Departamento de Ciências da Computação		
03.013	Departamento de Ciências Contábeis		
03.014	Departamento de Ciências Econômicas		
03.015	Departamento de Ciências Humanas		
03.016	Departamento de Ciências Jurídicas		
03.017	Departamento de Educação		
03.018	Departamento de Engenharia		
03.019	Departamento de Enfermagem		
03.020	Departamento de Fonoaudiologia		
03.021	Departamento de História, Geografia e Ciências Sociais		
03.022	Departamento de Letras		
03.023	Departamento de Matemática e Física		
03.024	Departamento de Psicologia		
03.025	Departamento de Serviço Social		
03.026.	Departamento de Zootecnia		
04.000	PRÓ-REITORIA PARA ASSUNTOS DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA		
04.001	Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos de Pós-Graduação e Pesquisa		
04.002	Assessoria de Apoio Técnico e de Pós-Graduação e Pesquisa		
04.003	Coordenação dos Cursos de Lato Sensu		
04.004	Coordenação de Cursos de Stricto Sensu		
04.005	Coordenação do Fundo de Pesquisa		
05.000	PRÓ-REITORIA PARA ASSUNTOS ESTUDANTIS		
05.001	Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Estudantis		
05.002	Coordenação de Assistência Estudantil		
05.003	Coordenação de Estágio e Extensão		
05.004	Coordenação do Programa Cultural		
TOTAL			

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000).

Apêndice 11: A despesa por funções e subfunções, por programas e projetos ou atividades – modelo adaptado para as IES

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2	
A despesa por função (F) e subfunção (SF), e por programas (P) e projetos ou atividades (P/A) – resumo adaptado para as IES							
DETALHAMENTO				DENOMINAÇÃO	VALORES – R\$		
F	SF	P	P/A		(P/A)	(P)	(F/SF)
01				ADMINISTRAÇÃO			
	001			ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR			
		001		DIREÇÃO SUPERIOR			
			2.001	Manutenção do Gabinete da Reitoria			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.002	Manutenção da Assessoria de Apoio Técnico e Científico da Reitoria			
			2.003	Manutenção da Assessoria de Planejamento da Reitoria			
			2.004	Manutenção da Assessoria de Relações Públicas da Reitoria			
		003		ENSINO À DISTÂNCIA			
			2.005	Manutenção da Coordenação de Educação à Distância			
		001		DIREÇÃO SUPERIOR			
			2.006	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos e Financeiros			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.007	Manutenção da Ass. de Apoio Técnico e Administrativo da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos			
			2.008	Manutenção da Coordenação Administrativa da Pró-Reitoria para Assuntos Administrativos			
		004		COORDENAÇÃO ACADÊMICA			
			2.009	Manutenção da Coordenação da Secretaria Geral			
	002			EXPANSÃO FÍSICA			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.010	Manutenção da Coord.de Desenvolvimento Institucional			
		005		AMPLIAÇÃO OU REFORMA			
			1.011	Aquisição e/ou Construção de Bens Imóveis			
			1.012	Ampliação e/ou Reforma de Bens Imóveis			
	003			ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.013	Manutenção da Coordenação Financeira			
		006		FINANCIAMENTOS INTERNOS			
			2.014	Administração de Financiamentos Internos			
		007		FINANCIAMENTOS EXTERNOS			
			2.015	Administração de Financiamentos Externos			
02				ENSINO SUPERIOR			
	001			ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR			
		001		DIREÇÃO SUPERIOR			
			2016	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Acadêmicos Graduação			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.017	Manutenção da Assessoria de Apoio Técnico e Acadêmico da Pró-Reitoria de Graduação			

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2	
A despesa por função (F) e subfunção (SF), e por programas (P) e projetos ou atividades (P/A) – resumo adaptado para as IES							
DETALHAMENTO				DENOMINAÇÃO	VALORES – R\$		
F	SF	P	P/A		(P/A)	(P)	(F/SF)
	011			ENSINO DE GRADUAÇÃO			
		008		SELEÇÃO DISCENTE			
			2.018	Manutenção da Coordenação de Seleção Discente			
		009		CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS			
			2.019	Manutenção do Departamento de Administração			
			2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade			
			2.021	Manutenção do Departamento de Economia			
		010		CIÊNCIAS EXATAS E TECNOLÓGICAS			
		011		CIÊNCIAS HUMANAS			
		012		CIÊNCIAS BIOLÓGICAS E/OU SAÚDE			
		013		ESTUDOS GERAIS E/OU FORMAÇÃO CULTURAL			
	001			ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR			
		001		DIREÇÃO SUPERIOR			
			2.030	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.031	Manutenção da Assessoria de Apoio Técnico e Acadêmico da Pró-Reitoria de Pós-Graduação e Pesquisa			
	012			ENSINO DE PÓS-GRADUAÇÃO			
		014		ESPECIALIZAÇÃO			
			2.033	Manutenção da Coordenação dos Cursos de “Lato Sensu”			
		015		MESTRADO E/OU DOUTORADO			
			2.034	Manutenção da Coordenação dos Cursos de “Stricto Sensu”			
	013			PESQUISA			
		016		FOMENTO OU DESENVOLVIMENTO DA PESQUISA			
			2.035	Manutenção da Coordenação do Fundo de Pesquisa			
	001			ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR			
		001		DIREÇÃO SUPERIOR			
			2.036	Manutenção do Gabinete da Pró-Reitoria para Assuntos Estudantis			
		002		ADMINISTRAÇÃO DE APOIO			
			2.031	Manutenção da Assessoria de Apoio Técnico e Acadêmico da Pró-Reitoria para Assuntos Estudantis			
	014			EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA			
		017		CURSOS DE EXTENSÃO			
		018		PROGRAMAS DE EXTENSÃO			
	015			DIFUSÃO CULTURAL			
		019		CULTURA, DESPORTO E/OU LAZER			
03				ASSISTÊNCIA			
	031			ASSISTÊNCIA SOCIAL			
		020		ASSISTÊNCIA ESTUDANTIL			
TOTAIS							

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 140-145).

Apêndice 12: A despesa por natureza – elementos básicos de composição – modelo adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2
A DESPESA POR NATUREZA DE GASTOS – modelo adaptado para as IES		
TIPO	DESCRIÇÃO	
A – CATEGORIAS ECONÔMICAS	3 – Despesas Correntes 4 – Despesas de Capital	
B – GRUPOS DE NATUREZA DE DESPESAS	1 – Pessoal e Encargos Sociais 2 – Juros e Encargos da Dívida 3 – Outras Despesas Correntes 4 – Investimentos 5 – Inversões Financeiras 6 – Amortização da Dívida	
C – MODALIDADES DE APLICAÇÃO	10 – Aplicações Diretas 20 – Transferências a Fundos 30 – Transferências a Instituições Privadas sem Fins Lucrativos 40 – Transferências a Instituições Privadas com Fins Lucrativos 99 – A Definir	
D – ELEMENTOS DE DESPESA	01 – Vencimentos e Vantagens Fixas 02 – Obrigações Patronais 03 – Diárias e Ajuda de Custos 04 – Outras Despesas Variáveis com Ordenados e Salários 05 – Benefícios Sociais 06 – Contratação por Tempo Determinado 07 – Auxílio Alimentação 08 – Auxílio Transporte 09 – Auxílio Financeiro a Estudantes 10 – Auxílio Financeiro a Pesquisadores 11 – Outros Auxílios Financeiros a Pessoa Física 12 – Auxílio para Entidades Estudantis 13 – Outros Benefícios de Natureza Social 14 – Juros de Empréstimos Bancários em Curto Prazo 15 – Encargos da de Empréstimos Bancários em Curto Prazo 16 – Juros da Dívida por Contrato 17 – Outros Encargos sobre a Dívida Contratada 18 – Material de Consumo 19 – Material para Distribuição Gratuita 20 – Passagens e Despesas com Locomoção 21 – Despesas com Pessoal decorrentes de Contratos de Terceirização 22 – Serviços de Consultoria 23 – Outros Serviços de Terceiros de Pessoa Física 24 – Outros Serviços de Terceiros de Pessoa Jurídica 25 – Serviços Públicos e/ou Encargos Coletivos 26 – 27 – 28 – Obras e Instalações 29 – Equipamentos e Material Permanente 30 – Aquisição de Imóveis 31 – Aquisição de Produtos para Revenda 32 – Aquisição de Títulos de Créditos 33 – Aquisição de Títulos Representativos de Capital já Integralizados 34 – Concessão de Empréstimos e Financiamentos 35 – Principal da Dívida Contratual Resgatado 36 – Principal da Dívida Contratual Refinanciado 37 – Sentenças Judiciais 38 – Despesas de Exercícios Anteriores 39 – Indenizações e Restituições 40 – Indenizações e Restituições Trabalhistas 99 – A Classificar	

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 146-148).

Apêndice 13: A despesa por natureza – modelo adaptado para as IES

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN						Exercício XXX2	
A despesa por categorias econômicas (CE), grupo de natureza de despesas (ND), modalidades de aplicação (MA), elementos subelementos de despesa (ED/SD), e fontes de recursos (FR)									
DETALHAMENTO					NOMENCLATURA	VALORES - \$			
CE	ND	MA	ED/SD	FR		FR	ED/SD	MA	CE/ND
3					DESPESAS CORRENTES				
	1				PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS				
		10			APLICAÇÕES DIRETAS				
			01.00		VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS				
			01.01		Pessoal Administrativo				
				10	recursos próprios				
				40	recursos de convênios				
				50	recursos de filantropia				
			01.02		Pessoal Docente				
				10	recursos próprios				
				40	recursos de convênios				
				50	recursos de filantropia				
			01.03		Pessoal - Provisão para 13o Salário				
				10	recursos próprios				
			01.04		Pessoal - Provisão para 1/3 de Férias				
				10	recursos próprios				
			02.00		Obrigações Patronais				
				10	recursos próprios				
	3				OUTRAS DESPESAS CORRENTES				
		10			APLICAÇÕES DIRETAS				
			07.00		Auxílio alimentação				
				10	recursos próprios				
			08.00		Auxílio-transporte				
				10	recursos próprios				
			09.00		Auxílio Financeiro a Estudantes				
				10	recursos próprios				
			12.00		Auxílio Financeiro a Entidades Estudantis				
				10	recursos próprios				
			14.00		Juros de Empréstimos Bancários em Curto Prazo				
				10	recursos próprios				
			15.00		Encargos de Empréstimos Bancários em Curto Prazo				
				10	recursos próprios				
			18.00		Material de consumo				
				10	recursos próprios				
				40	recursos de convênios				
				50	recursos de filantropia				
			19.00		Material para distribuição gratuita				
				10	recursos próprios				
			20.00		Passagens e despesas com locomoção				
				10	recursos próprios				
			21.00		Despesas com pessoal – contratos de terceirização				
				10	recursos próprios				
			22.00		Serviços de consultoria				

DETALHAMENTO					NOMENCLATURA	VALORES - \$			
CE	ND	MA	ED/SD	FR		FR	ED/SD	MA	CE/ND
				10	recursos próprios				
			23.00		Outros serviços de terceiros de pessoa física				
				10	recursos próprios				
4					DESPESAS DE CAPITAL				
	4				INVESTIMENTOS				
		10			APLICAÇÕES DIRETAS				
			28.00		Obras e Instalações				
				10	recursos próprios				
			29.00		Equipamentos e Material Permanente				
				10	recursos próprios				
				40	recursos de convênios				
				60	recursos de financiamentos				
	5				INVERSÕES FINANCEIRAS				
		10			APLICAÇÕES DIRETAS				
			30.00		Aquisição de imóveis				
			31.00		Aquisição de produtos para revenda				
			34.00		Concessão de empréstimos e financiamentos				
	6				AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA				
		10			APLICAÇÕES DIRETAS				
			35.00		Principal da dívida contratual resgatado				
TOTAL									

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 146-148).

Apêndice 14: A despesa administrativa-legal – planilha de custos adaptada para as IES

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2				
A despesa administrativa-legal – planilha de custos adaptada para as IES										
ÓRGÃO					UNIDADE ORÇAMENTÁRIA					
CÓDIGO	NOME				CÓDIGO	NOME				
03.00	Pró-Reitoria para Assuntos Acadêmicos				03.013	Departamento de Ciências Contábeis				
FUNÇÃO/SUBFUNÇÃO, PROGRAMA					PROJETO/ATIVIDADE					
CÓDIGO	NOME				CÓDIGO	NOME				
02.011.009	Ciências Administrativas				2.020	Manutenção do Departamento de Contabilidade				
CE – CATEGORIAS ECONÔMICAS, ND – NATUREZA DE DESPESA, MA – MODALIDADE DE APLICAÇÃO, ED – ELEMENTO DE DESPESA, SD – SUBELEMENTO DE DESPESA, e, FR – FONTES DE RECURSOS.										
DETALHAMENTO					NOMENCLATURA		VALORES - \$			
CE	ND	MA	ED	FR	NATUREZA DA DESPESA		FR	SE/ED	MA	CE/ND
3					DESPESAS CORRENTES					
	1				PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			01		VENCIMENTOS E VANTAGENS FIXAS					
			01.01		Pessoal Administrativo					
				10	recursos próprios					
				40	recursos de convênios					
				50	recursos de filantropia					
			01.02		Pessoal Docente					
				10	recursos próprios					
				40	recursos de convênios					
				50	recursos de filantropia					
			01.03		Pessoal - Provisão para 13o Salário					
				10	recursos próprios					
			01.04		Pessoal - Provisão para 1/3 de Férias					
				10	recursos próprios					
			02.00		Obrigações Patronais					
				10	recursos próprios					
	3				OUTRAS DESPESAS CORRENTES					
		10			APLICAÇÕES DIRETAS					
			09.00		Auxílio Financeiro a Estudantes					
				10	recursos próprios					
			12.00		Auxílio para Entidades Estudantis					
				10	recursos próprios					
			18.00		Material de Consumo					
				10	recursos próprios					
				40	recursos de convênios					
				50	recursos de filantropia					
			19.00		Material para Distribuição Gratuita					
				10	recursos próprios					
			23.00		Outros Serviços de Terceiros de Pessoa Física					

DETALHAMENTO					NOMENCLATURA	VALORES - \$			
CE	ND	MA	ED	FR	NATUREZA DA DESPESA	FR	SE/ED	MA	CE/ND
				10	recursos próprios				
			24.00		Serviços de Terceiros de Pessoa Jurídica				
				10	recursos próprios				
			25.00		Serviços públicos e/ou Encargos Coletivos				
				10	recursos próprios				
4					DESPESAS DE CAPITAL				
	4				INVESTIMENTOS				
		10			DIRETAS				
			28.00		Obras e Instalações				
				10	recursos próprios				
			29.00		Equipamentos e Material Permanente				
				10	recursos próprios				
TOTAL									

Fonte: Adaptado de Silva (2003, p. 146-148).

Apêndice 15: O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2a adaptado para as IES

UNIDADE		Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN				Exercício XXX2	
O comparativo da despesa autorizada com a realizada – modelo D2a, adaptado para as IES							
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA				TOTAL EM 31/12/XX2	
Código	Especificação	Orçamento e Alterações			Especiais e Extraordin.		
		Inicial	Reduções	Suplem.			
3	DESPESAS CORRENTES						
3.1	PESSOAL E ENCARGOS PESSOAIS						
3.110	APLICAÇÕES DIRETAS						
3.110.01.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
3.110.01.01	PESSOAL ADMINISTRATIVO						
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios						
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios						
3.110.01.01 (50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia						
3.110.01.02	PESSOAL DOCENTE						
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios						
3.110.01.02 (40)	Pessoal Docente – Recursos de Convênios						
3.110.01.02 (50)	Pessoal Docente – Recursos de Filantropia						
3.110.01.03	PESSOAL – PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO						
3.110.01.03 (10)	Pessoal – Provisão para 13º Salário – R. Próprios						
3.110.01.04	PESSOAL – PROVISÃO PARA 1/3 DE FÉRIAS						
3.110.01.04 (10)	Pessoal – Provisão para 1/3 de Férias – R. Próprios						
3.110.02.00	ENCARGOS SOCIAIS						
3.110.02.00 (10)	Encargos Sociais – Recursos Próprios						
3.3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
3.3.10	APLICAÇÕES DIRETAS						
3.3.10.07.00	AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO						
3.3.10.07.00 (10)	Auxílio Alimentação – Recursos Próprios						
3.3.10.08.00	AUXÍLIO-TRANSPORTE						
3.3.10.08.00	Auxílio-Transporte – Recursos Próprios						
3.3.10.09.00	AUXÍLIO FINANCEIRO PARA ESTUDANTES						
3.3.10.09.00 (10)	Auxílio Financeiro para Estudantes – R. Próprios						
3.3.10.12.00	AUXÍLIOS FINAN. P/ENTIDADES ESTUDANTIS						
3.3.10.12.00 (10)	Auxílio para Entidades Estudantis – R. Próprios						
3.3.10.14.00	JUROS DE EMPR. BANCÁRIOS EM C. PRAZO						
3.3.10.14.00 (10)	Juros de Empr. Banc.em Curto Prazo – R. Próprios						
3.3.10.15.00	ENCARGOS DE EMPR. BANC. EM C. PRAZO						
3.3.10.15.00 (10)	Encargos de Empr. Banc. em C. Prazo – R. Próprios						
3.3.10.18.00	MATERIAL DE CONSUMO						
3.3.10.18.00 (10)	Material de Consumo – Recursos Próprios						
3.3.10.18.00 (40)	Material de Consumo – Recursos de Convênios						
3.3.10.18.00 (50)	Material de Consumo – Recursos de Filantropia						
3.3.10.19.00	MATERIAL PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITA						
3.3.10.19.00 (10)	Material para Distribuição Gratuita – Rec. Próprios						
3.3.10.23.00	SERVIÇOS DE TERCEIROS DE PESSOA FÍSICA						
3.3.10.23.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Física – R. Próprios						
3.3.10.24.00	SERVIÇOS DE TERC. DE PESSOA JURÍDICA						
3.3.10.24.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Jurídica – R. Próprios						
3.3.10.25.00	SERVIÇOS PÚBLICOS E/OU COLETIVOS						
3.3.10.25.00 (10)	Serv. Públicos e/ou Enc. Coletivos – R. Próprios						
4.	DESPESAS DE CAPITAL						
4.4	INVESTIMENTOS						
4.4.10	APLICAÇÕES DIRETAS						
4.4.10.28.00	OBRAS E INSTALAÇÕES						
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios						
4.4.10.29.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE						
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios						
4.4.10.29.00 (40)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Convênios						
4.4.10.29.00 (60)	Equip.e Mat. Permanente – R. Financiamentos						
TOTAIS							

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

Apêndice 16: O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2b adaptado para as IES

UNIDADE	Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN	Exercício XXX2				
O comparativo da despesa por natureza – autorizada com a realizada – modelo D2b, adaptado para as IES						
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESA AUTORIZADA	DESPESA REALIZADA			SALDO
Código	Especificação		Paga	A pagar	Total	
3	DESPESAS CORRENTES					
3.1	PESSOAL E ENCARGOS PESSOAIS					
3.110	APLICAÇÕES DIRETAS					
3.110.01.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
3.110.01.01	PESSOAL ADMINISTRATIVO					
3.110.01.01 (10)	Pessoal Administrativo – Recursos Próprios					
3.110.01.01 (40)	Pessoal Administrativo – Recursos de Convênios					
3.110.01.01 (50)	Pessoal Administrativo – Recursos de Filantropia					
3.110.01.02	PESSOAL DOCENTE					
3.110.01.02 (10)	Pessoal Docente – Recursos Próprios					
3.110.01.02 (40)	Pessoal Docente – Recursos de Convênios					
3.110.01.02 (50)	Pessoal Docente – Recursos de Filantropia					
3.110.01.03	PESSOAL – PROVISÃO PARA 13º SALÁRIO					
3.110.01.03 (10)	Pessoal – Provisão para 13º Salário – R. Próprios					
3.110.01.04	PESSOAL – PROVISÃO PARA 1/3 DE FÉRIAS					
3.110.01.04 (10)	Pessoal – Provisão para 1/3 de Férias – R. Próprios					
3.110.02.00	ENCARGOS SOCIAIS					
3.110.02.00 (10)	Encargos Sociais – Recursos Próprios					
3.3	OUTRAS DESPESAS CORRENTES					
3.3.10	APLICAÇÕES DIRETAS					
3.3.10.07.00	AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO					
3.3.10.07.00 (10)	Auxílio Alimentação – Recursos Próprios					
3.3.10.08.00	AUXÍLIO-TRANSPORTE					
3.3.10.08.00	Auxílio-Transporte – Recursos Próprios					
3.3.10.09.00	AUXÍLIO FINANCEIRO PARA ESTUDANTES					
3.3.10.09.00 (10)	Auxílio Financeiro para Estudantes – R. Próprios					
3.3.10.12.00	AUXÍLIOS FINAN. P/ENTIDADES ESTUDANTIS					
3.3.10.12.00 (10)	Auxílio para Entidades Estudantis – R. Próprios					
3.3.10.14.00	JUROS DE EMPR. BANCÁRIOS EM C. PRAZO					
3.3.10.14.00 (10)	Juros de Empr. Banc.em Curto Prazo – R. Próprios					
3.3.10.15.00	ENCARGOS DE EMPR. BANC. EM C. PRAZO					
3.3.10.15.00 (10)	Encargos de Empr. Banc. em C. Prazo – R. Próprios					
3.3.10.18.00	MATERIAL DE CONSUMO					
3.3.10.18.00 (10)	Material de Consumo – Recursos Próprios					
3.3.10.18.00 (40)	Material de Consumo – Recursos de Convênios					
3.3.10.18.00 (50)	Material de Consumo – Recursos de Filantropia					
3.3.10.19.00	MATERIAL PARA DISTRIBUIÇÃO GRATUITA					
3.3.10.19.00 (10)	Material para Distribuição Gratuita – Rec. Próprios					
3.3.10.23.00	SERVIÇOS DE TERCEIROS DE PESSOA FÍSICA					
3.3.10.23.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Física – R. Próprios					
3.3.10.24.00	SERVIÇOS DE TERC. DE PESSOA JURÍDICA					
3.3.10.24.00 (10)	Serviços de Terceiros de P. Jurídica – R. Próprios					
3.3.10.25.00	SERVIÇOS PÚBLICOS E/OU COLETIVOS					
3.3.10.25.00 (10)	Serv. Públicos e/ou Enc. Coletivos – R. Próprios					
4.	DESPESAS DE CAPITAL					
4.4	INVESTIMENTOS					
4.4.10	APLICAÇÕES DIRETAS					
4.4.10.28.00	OBRAS E INSTALAÇÕES					
4.4.10.28.00 (10)	Obras e Instalações – Recursos Próprios					
4.4.10.29.00	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE					
4.4.10.29.00 (10)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Próprios					
4.4.10.29.00 (40)	Equipamentos e Mat. Permanente – Rec. Convênios					
4.4.10.29.00 (60)	Equip.e Mat. Permanente – R. Financiamentos					
TOTAIS						

Fonte: Peres et all (2000, p. 9).

Apêndice 17: O plano de contas adaptado para as IES.

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
1	ATIVO
1.1	ATIVO FINANCEIRO
1.1.1	DISPONÍVEL
1.1.1.03	BANCOS CONTA MOVIMENTO
1.1.1.03.876	BANCO ENSINO S/A
1.1.1.03.876.1234567	Conta 123456.7 - RECURSOS DE TRANSFERÊNCIAS
1.1.1.03.876.7654321	Conta 765432.1 - RECURSOS PRÓPRIOS
1.1.2	APLICAÇÕES FINANCEIRAS
1.1.2.01	APLICAÇÕES DE CURTO E MÉDIO PRAZOS
1.1.2.01.876	BANCO ENSINO S/A
1.1.2.01.876.7654321	Conta 765432.1 - RECURSOS PRÓPRIOS
1.1.2.01.987	BANCO EDUCAÇÃO S/A
1.1.2.01.987.9632580	Conta 963258.0 - CONVÊNIOS
1.1.3	VINCULADO EM C/CORRENTE BANCÁRIA
1.1.3.01	BANCOS C/FUNDOS E/OU PROGRAMAS ESPECIAIS
1.1.3.01.987	BANCO EDUCAÇÃO S/A
1.1.3.01.987.2583691	Conta 258369.1 - FINANCIAMENTOS
1.1.3.01.987.9632580	Conta 963258.0 - CONVÊNIOS
1.1.3.02	BANCOS CONTA CAUÇÃO
1.1.3.02.897	BANCO FUTURO S/A
1.1.3.02.897.8523691	Conta 852369.1 - CAUÇÕES EM DINHEIRO
1.1.4	REALIZÁVEL
1.1.4.01	PAGAMENTOS INDEVIDOS
1.1.4.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
1.1.4.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
1.1.4.02	RECURSOS A RECEBER
1.1.4.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
1.1.4.02.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
1.1.4.99	OUTROS DEVEDORES
1.1.4.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
1.1.4.99.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
1.1.5	DESEMBOLSOS A APROPRIAR
1.1.5.01	RESPONSÁVEIS POR SUPRIMENTO DE FUNDOS
1.1.5.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
1.1.5.02	DESPESAS A APROPRIAR
1.1.5.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
1.2	ATIVO PERMANENTE
1.2.1	BENS DE USO ESPECIAL
1.2.1.01	BENS MÓVEIS
1.2.1.01.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
1.2.1.01.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
1.2.1.01.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL
1.2.1.01.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO
1.2.1.01.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
1.2.1.02	BENS IMÓVEIS
1.2.1.02.01	TERRENOS
1.2.1.02.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL
1.2.3	VALORES
1.2.3.01	PARTICIPAÇÃO NO CAPITAL DE EMPRESAS
1.2.3.01.0001	EMPRESAS CONTROLADAS
1.2.3.01.0002	EMPRESAS NÃO CONTROLADAS

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
1.2.3.03	FUNDOS ROTATIVOS
1.2.3.03.0001	F.R - SEDE ADMINISTRATIVA
1.2.3.05	ALMOXARIFADO
1.2.3.05.10	CENTRAL
1.2.3.05.11	ENSINO
1.2.3.05.12	PESQUISA
1.2.3.05.13	EXTENSÃO
1.2.3.05.14	ASSISTÊNCIA ESTUDANTIL
1.2.3.05.15	FILANTROPIA
1.3	ATIVO TRANSITÓRIO
1.3.1	BENS E/OU VALORES NÃO APROPRIADOS
1.3.1.01	BENS A RECEBER
1.3.1.01.01	BENS MÓVEIS
2	PASSIVO
2.1	PASSIVO FINANCEIRO
2.1.1	DÍVIDA FLUTUANTE
2.1.1.01	RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA
2.1.1.01.01	VENCIMENTOS E/OU PROVENTOS A PAGAR
2.1.1.01.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
2.1.1.01.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
2.1.1.01.02	CONSIGNAÇÕES A RECOLHER
2.1.1.01.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
2.1.1.01.02.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
2.1.1.01.04	RESTOS A PAGAR
2.1.1.01.04.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
2.1.1.01.04.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
2.1.1.02	DEPÓSITOS
2.1.1.02.01	CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS
2.1.1.02.01.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
2.1.1.02.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
2.1.1.02.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
2.1.1.03	EMPRÉSTIMO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA
2.1.1.03.01	INTERNOS
2.1.1.03.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
2.1.1.03.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
2.1.1.99	OUTRAS OBRIGAÇÕES
2.1.1.99.99	OUTROS CREDORES
2.1.1.99.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
2.1.1.99.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
2.1.1.99.99.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
2.2	PASSIVO PERMANENTE
2.2.1	DÍVIDA FUNDADA
2.2.1.01	INTERNA
2.2.1.01.02	POR CONTRATO
2.2.1.02	EXTERNA
2.2.1.02.02	POR CONTRATO
2.2.2	DÍVIDA RECONHECIDA
2.2.2.02	ENCARGOS PATRONAIS NEGOCIADOS
2.2.2.02.03	PIS
2.2.2.03	AÇÕES TRABALHISTAS
2.2.2.03.01	ENCARGOS TRABALHISTAS
2.3	PASSIVO TRANSITÓRIO
2.3.1	DÍVIDA EM PROCESSO DE APURAÇÃO

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
	PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
2.3.1.01	OBRIGAÇÕES PATRONAIS
2.3.1.01.03	PIS EM APURAÇÃO
3	SALDO PATRIMONIAL
3.1	PATRIMÔNIO ORDINÁRIO
3.1.1	SALDO FINANCEIRO
3.1.1.01	SALDO FINANCEIRO ATIVO VINCULADO
3.1.1.02	SALDO FINANCEIRO ATIVO NÃO VINCULADO
3.1.2	PATRIMÔNIO PERMANENTE
3.1.2.01	PP - ATIVO REAL LÍQUIDO
3.2	PATRIMÔNIO EXTRAORDINÁRIO
3.2.3	PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO
3.2.3.01	PT - ATIVO REAL LÍQUIDO
4	RESULTADO DE CONVÊNIOS
4.1	RECEITA DE CONVÊNIOS
4.1.2	COM ENTIDADES NÃO GOVERNAMENTAIS
4.1.2.01	ENTIDADES NACIONAIS
4.2	DESPESA DE CONVÊNIOS
4.2.2	COM ENTIDADES NÃO GOVERNAMENTAIS
4.2.2.01	ENTIDADES NACIONAIS
5	RESULTADO PATRIMONIAL DO EXERCÍCIO
5.1	RESULTADO FINANCEIRO
5.1.1	RECEITA ORÇAMENTÁRIA
5.1.1.01	RECURSOS ORDINÁRIOS
5.1.1.01.1	RECEITAS CORRENTES
5.1.1.01.1.3	RECEITA PATRIMONIAL
5.1.1.01.1.6	RECEITA DE SERVIÇOS
5.1.1.01.1.7	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
5.1.1.01.1.9	OUTRAS RECEITAS CORRENTES
5.1.1.01.2	RECEITAS DE CAPITAL
5.1.1.01.2.2	ALIENAÇÃO DE BENS
5.1.1.01.2.4	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
5.1.1.02	RECURSOS VINCULADOS
5.1.1.02.1	RECEITAS CORRENTES
5.1.1.02.1.7	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES
5.1.1.02.2	RECEITAS DE CAPITAL
5.1.1.02.2.1	OPERAÇÕES DE CRÉDITO
5.1.1.02.2.4	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL
5.1.2	DESPESA ORÇAMENTÁRIA
5.1.2.08	ASSISTÊNCIA SOCIAL
5.1.2.08.364	ENSINO SUPERIOR
5.1.2.08.364.1235	ASSISTÊNCIA AO ESTUDANTE
5.1.2.08.364.1236	ASSOCIATIVISMO ACADÊMICO
5.1.2.12	EDUCAÇÃO
5.1.2.12.364	ENSINO SUPERIOR
5.1.2.12.364.0412	ADMINISTRAÇÃO GERAL
5.1.2.12.364.1231	FORMAÇÃO PROFISSIONAL
5.1.2.12.364.1232	PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL - LATU SENSU
5.1.2.12.364.1233	PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL - STRICTU SENSU
5.1.2.28	ENCARGOS ESPECIAIS
5.1.2.28.843	DÍVIDA INTERNA
5.1.2.28.843.0000	DÍVIDA INTERNA CONTRATADA
5.1.3	SUPERVENIÊNCIAS FINANCEIRAS
5.1.3.01	SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
	PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
5.1.3.01.1	ENCAMPAÇÃO DE CRÉDITOS REALIZÁVEIS
5.1.3.01.1.01	PAGAMENTOS INDEVIDOS
5.1.3.01.1.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.01.1.02	RECURSOS A RECEBER
5.1.3.01.1.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.01.1.99	OUTROS DEVEDORES
5.1.3.01.1.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
5.1.3.01.1.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.02	SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS
5.1.3.02.1	ENCAMPAÇÃO DA DÍVIDA FLUTUANTE
5.1.3.02.1.01	RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA
5.1.3.02.1.01.01	VENCIMENTOS E/OU PROVENTOS A PAGAR
5.1.3.02.1.01.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.02.1.01.02	CONSIGNAÇÕES A RECOLHER
5.1.3.02.1.01.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.02.1.01.04	RESTOS A PAGAR
5.1.3.02.1.01.04.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.02.1.02	DEPÓSITOS
5.1.3.02.1.02.01	CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS
5.1.3.02.1.02.01.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
5.1.3.02.1.02.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.3.02.1.99	OUTRAS OBRIGAÇÕES
5.1.3.02.1.99.99	OUTROS CREDITORES
5.1.3.02.1.99.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
5.1.3.02.1.99.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4	INSUBSISTÊNCIAS FINANCEIRAS
5.1.4.01	INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS
5.1.4.01.1	CANCELAMENTO DA DÍVIDA FLUTUANTE
5.1.4.01.1.01	RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA
5.1.4.01.1.01.01	VENCIMENTOS E/OU PROVENTOS A PAGAR
5.1.4.01.1.01.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.01.1.01.02	CONSIGNAÇÕES A RECOLHER
5.1.4.01.1.01.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.01.1.01.04	RESTOS A PAGAR
5.1.4.01.1.01.04.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.01.1.02	DEPÓSITOS
5.1.4.01.1.02.01	CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS
5.1.4.01.1.02.01.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
5.1.4.01.1.02.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.01.1.99	OUTRAS OBRIGAÇÕES
5.1.4.01.1.99.99	OUTROS CREDITORES
5.1.4.01.1.99.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0
5.1.4.01.1.99.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.02	INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS
5.1.4.02.1	CANCELAMENTO DE CRÉDITOS REALIZÁVEIS
5.1.4.02.1.01	PAGAMENTOS INDEVIDOS
5.1.4.02.1.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.02.1.02	RECURSOS A RECEBER
5.1.4.02.1.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.1.4.02.1.99	OUTROS DEVEDORES
5.1.4.02.1.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
5.2	RESULTADO DO PATRIMÔNIO PERMANENTE
5.2.1	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
5.2.1.01	MUTAÇÕES DA DESPESA
5.2.1.01.1	AQUISIÇÃO E/OU CONSTRUÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL
5.2.1.01.1.1	BENS MÓVEIS
5.2.1.01.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
5.2.1.01.1.1.02	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
5.2.1.01.1.1.03	VEÍCULOS, AERONAVES E OUTROS DE USO GERAL
5.2.1.01.1.1.06	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE SAÚDE
5.2.1.01.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
5.2.1.01.1.2	BENS IMÓVEIS
5.2.1.01.1.2.01	TERRENOS
5.2.1.01.1.2.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL
5.2.1.01.3	CONSTITUIÇÃO DE VALORES
5.2.1.01.3.05	AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSUMO E/OU TRANSFORMAÇÃO
5.2.1.01.4	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA FUNDADA
5.2.1.01.4.1	DÍVIDA INTERNA
5.2.1.01.5	QUITAÇÃO DA DÍVIDA RECONHECIDA
5.2.1.01.5.01	ENCARGOS PATRONAIS
5.2.1.01.5.03	OUTROS ENCARGOS SOCIAIS
5.2.1.02	MUTAÇÕES DA RECEITA
5.2.1.02.1	ALIENAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL
5.2.1.02.1.1	BENS MÓVEIS
5.2.1.02.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
5.2.1.02.1.1.02	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
5.2.1.02.1.1.03	VEÍCULOS, AERONAVES E OUTROS DE USO GERAL
5.2.1.02.1.1.06	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE SAÚDE
5.2.1.02.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
5.2.1.02.1.2	BENS IMÓVEIS
5.2.1.02.1.2.01	TERRENOS
5.2.1.02.1.2.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL
5.2.1.02.4	CONTRATAÇÃO DA DÍVIDA FUNDADA
5.2.1.02.4.1	DÍVIDA INTERNA
5.2.1.02.4.2	DÍVIDA EXTERNA
5.2.2	SUPERVENIÊNCIAS PATRIMONIAIS
5.2.2.01	SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS
5.2.2.01.1	INCORPORAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL
5.2.2.01.1.1	BENS MÓVEIS
5.2.2.01.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
5.2.2.01.1.1.02	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
5.2.2.01.1.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL
5.2.2.01.1.1.06	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO
5.2.2.01.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
5.2.2.01.2	REAVALIAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL
5.2.2.01.2.1	BENS MÓVEIS
5.2.2.01.2.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
5.2.2.01.2.1.02	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
5.2.2.01.2.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL
5.2.2.01.2.1.06	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO
5.2.2.01.2.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
5.2.2.01.2.2	BENS IMÓVEIS
5.2.2.01.2.2.01	TERRENOS
5.2.2.01.2.2.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL
5.2.2.02	SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS
5.2.2.02.2	ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA E/OU CAMBIAL DA DÍVIDA FUNDADA

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
5.2.2.02.2.1	DÍVIDA INTERNA
5.2.2.02.2.2	DÍVIDA EXTERNA
5.2.2.02.3	RECONHECIMENTO DE DÍVIDAS
5.2.2.02.3.02	ENCARGOS PATRONAIS
5.2.2.02.3.03	OUTROS ENCARGOS PATRONAIS
5.2.3	INSUBSISTÊNCIAS PATRIMONIAIS
5.2.3.01	INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS
5.2.3.01.1	CANCELAMENTO DA DÍVIDA FUNDADA
5.2.3.01.1.1	DÍVIDA INTERNA
5.2.3.01.1.2	DÍVIDA EXTERNA
5.2.3.01.2	CANCELAMENTO DA DÍVIDA RECONHECIDA
5.2.3.01.2.02	OBRIGAÇÕES PATRONAIS
5.2.3.02	INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS
5.2.3.02.1	DESINCORPORAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL
5.2.3.02.1.1	BENS MÓVEIS
5.2.3.02.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
5.2.3.02.1.1.02	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
5.2.3.02.1.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL
5.2.3.02.1.1.06	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO
5.2.3.02.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
5.2.3.02.2	BAIXA RESIDUAL DE BENS DE USO ESPECIAL
5.2.3.02.2.1	BENS MÓVEIS
5.2.3.02.2.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO
5.2.3.02.2.1.02	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS
5.2.3.02.2.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL
5.2.3.02.2.1.06	MÓVEIS E EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO
5.2.3.02.2.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES
5.2.3.02.4	BAIXA DE VALORES
5.2.3.02.4.05	MATERIAL DE CONSUMO E/OU TRANSFORMAÇÃO
5.3	RESULTADO DO PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO
5.3.1	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS
5.3.1.01	MUTAÇÕES DA DESPESA
5.3.1.01.1	INSCRIÇÃO DE BENS E/OU VAL. NÃO APROPRIADOS
5.3.1.01.1.1	BENS A RECEBER
5.3.1.01.1.1.01	BENS MÓVEIS
5.3.3	INSUBSISTÊNCIAS PATRIMONIAIS
5.3.3.02	INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS
5.3.3.02.1	BAIXA DE BENS E/OU VALORES NÃO APROPRIADOS
5.3.3.02.1.1	BENS A RECEBER
5.3.3.02.1.1.01	BENS MÓVEIS
6	CONTAS DE COMPENSAÇÃO
6.1	COMPENSAÇÕES ATIVAS
6.1.1	BENS OU VALORES EM PODER DE TERCEIROS
6.1.1.01	RESPONSÁVEIS POR SUPRIMENTO DE FUNDOS
6.1.1.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
6.1.2	BENS OU VALORES DE TERCEIROS
6.1.2.01	TÍTULOS RECEBIDOS EM CAUÇÃO
6.1.2.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
6.2	COMPENSAÇÕES PASSIVAS
6.2.1	CONTRAPARTIDA DE BENS OU VALORES EM PODER DE TERCEIROS
6.2.1.01	SUPRIMENTO DE FUNDOS NÃO APRECIADOS
6.2.1.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2
6.2.2	CONTRAPARTIDA DE BENS OU VALORES DE TERCEIROS

FUNCEN	4040 - Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUCEN
PLANO DE CONTAS – modelo adaptado para as IES	
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO
6.2.2.01	DEPÓSITOS DE CAUÇÃO EM TÍTULOS
6.2.2.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1
9	CONTAS AUXILIARES
9.00	ABERTURA DO EXERCÍCIO
9.40	APURAÇÃO DO RESULTADO DE CONVÊNIOS
9.51	APURAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO
9.52	APURAÇÃO DO RESULTADO DO PATRIMÔNIO PERMANENTE
9.53	APURAÇÃO DO RESULTADO DO PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000).

Apêndice 18: O balancete de verificação do razão – adaptado para as IES

FUNCEN		10.00 – Fundação Universidade do Centro-Oeste - FUNCEN		Exercício de XXX2	
O BALANCETE DE VERIFICAÇÃO DO RAZAO – adaptado para as IES					
CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTO DO EXERCÍCIO		SALDO EM 31.12.XXX2
			DÉBITO	CRÉDITO	
1	ATIVO				
1.1	ATIVO FINANCEIRO				
1.1.1	DISPONÍVEL				
1.1.1.03	BANCOS CONTA MOVIMENTO				
1.1.1.03.876	BANCO ENSINO S/A				
1.1.1.03.876.1234567	Conta 123456.7 - RECURSOS DE TRANSFERÊNCIAS				
1.1.1.03.876.7654321	Conta 765432.1 - RECURSOS PRÓPRIOS				
1.1.2	APLICAÇÕES FINANCEIRAS				
1.1.2.01	APLICAÇÕES DE CURTO E MÉDIO PRAZOS				
1.1.2.01.876	BANCO ENSINO S/A				
1.1.2.01.876.7654321	Conta 765432.1 - REC. PRÓPRIOS				
1.1.2.01.987	BANCO EDUCAÇÃO S/A				
1.1.2.01.987.9632580	Conta 963258.0 - CONVÊNIOS				
1.1.3	VINCULADO EM C/CORRENTE BANCÁRIA				
1.1.3.01	BANCOS C/FUNDOS E/OU PROGRAMAS ESPECIAIS				
1.1.3.01.987	BANCO EDUCAÇÃO S/A				
1.1.3.01.987.2583691	Conta 258369.1 - FINANCIAMENTOS				
1.1.3.01.987.9632580	Conta 963258.0 - CONVÊNIOS				
1.1.3.02	BANCOS CONTA CAUÇÃO				
1.1.3.02.897	BANCO FUTURO S/A				
1.1.3.02.897.8523691	Conta 852369.1 - CAUÇÕES EM DINHEIRO				
1.1.4	REALIZÁVEL				
1.1.4.01	PAGAMENTOS INDEVIDOS				
1.1.4.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
1.1.4.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
1.1.4.02	RECURSOS A RECEBER				
1.1.4.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
1.1.4.02.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
1.1.4.99	OUTROS DEVEDORES				
1.1.4.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
1.1.4.99.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
1.1.5	DESEMBOLSOS A APROPRIAR				
1.1.5.01	RESPONSÁVEIS POR SUPRIMENTO DE FUNDOS				
1.1.5.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
1.1.5.02	DESPESAS A APROPRIAR				
1.1.5.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
1.2	ATIVO PERMANENTE				
1.2.1	BENS DE USO ESPECIAL				
1.2.1.01	BENS MÓVEIS				
1.2.1.01.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO				
1.2.1.01.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS				
1.2.1.01.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
1.2.1.01.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
1.2.1.01.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
1.2.1.02	BENS IMÓVEIS				
1.2.1.02.01	TERRENOS				
1.2.1.02.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL				
1.2.3	VALORES				
1.2.3.01	PARTICIPACÃO NO CAPITAL DE EMPRESAS				
1.2.3.01.0001	EMPRESAS CONTROLADAS				
1.2.3.01.0002	EMPRESAS NÃO CONTROLADAS				
1.2.3.03	FUNDOS ROTATIVOS				
1.2.3.03.0001	F.R - SEDE ADMINISTRATIVA				
1.2.3.05	ALMOXARIFADO				
1.2.3.05.10	CENTRAL				
1.2.3.05.11	ENSINO				
1.2.3.05.12	PESQUISA				
1.2.3.05.13	EXTENSÃO				
1.2.3.05.14	ASSISTÊNCIA ESTUDANTIL				
1.2.3.05.15	FILANTROPIA				
1.3	ATIVO TRANSITÓRIO				
1.3.1	BENS E/OU VALORES NÃO APROPRIADOS				
1.3.1.01	BENS A RECEBER				
1.3.1.01.01	BENS MÓVEIS				
2	PASSIVO				
2.1	PASSIVO FINANCEIRO				
2.1.1	DÍVIDA FLUTUANTE				
2.1.1.01	RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA				

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTO DO EXERCÍCIO		SALDO EM 31.12.XXX2
			DÉBITO	CRÉDITO	
2.1.1.01.01	VENCIMENTOS E/OU PROVENTOS A PAGAR				
2.1.1.01.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
2.1.1.01.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
2.1.1.01.02	CONSIGNAÇÕES A RECOLHER				
2.1.1.01.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
2.1.1.01.02.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
2.1.1.01.04	RESTOS A PAGAR				
2.1.1.01.04.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
2.1.1.01.04.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
2.1.1.02	DEPÓSITOS				
2.1.1.02.01	CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS				
2.1.1.02.01.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
2.1.1.02.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
2.1.1.02.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
2.1.1.03	EMPRÉSTIMO POR ANTECIPAÇÃO DE RECEITA				
2.1.1.03.01	INTERNOS				
2.1.1.03.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
2.1.1.03.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
2.1.1.99	OUTRAS OBRIGAÇÕES				
2.1.1.99.99	OUTROS CREDORES				
2.1.1.99.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
2.1.1.99.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
2.1.1.99.99.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
2.2	PASSIVO PERMANENTE				
2.2.1	DÍVIDA FUNDADA				
2.2.1.01	INTERNA				
2.2.1.01.02	POR CONTRATO				
2.2.1.02	EXTERNA				
2.2.1.02.02	POR CONTRATO				
2.2.2	DÍVIDA RECONHECIDA				
2.2.2.02	ENCARGOS PATRONAIS NEGOCIADOS				
2.2.2.02.03	PIS				
2.2.2.03	AÇÕES TRABALHISTAS				
2.2.2.03.01	ENCARGOS TRABALHISTAS				
2.3	PASSIVO TRANSITÓRIO				
2.3.1	DÍVIDA EM PROCESSO DE APURAÇÃO				
2.3.1.01	ENCARGOS PATRONAIS				
2.3.1.01.03	PIS EM APURAÇÃO				
3	SALDO PATRIMONIAL				
3.1	PATRIMÔNIO ORDINÁRIO				
3.1.1	SALDO FINANCEIRO				
3.1.1.01	SALDO FINANCEIRO ATIVO VINCULADO				
3.1.1.02	SALDO FINANCEIRO ATIVO NÃO VINCULADO				
3.1.2	PATRIMÔNIO PERMANENTE				
3.1.2.01	PP - ATIVO REAL LÍQUIDO				
3.2	PATRIMÔNIO EXTRAORDINÁRIO				
3.2.3	PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO				
3.2.3.01	PT - ATIVO REAL LÍQUIDO				
4	RESULTADO DE CONVÊNIOS				
4.1	RECEITA DE CONVÊNIOS				
4.1.2	COM ENTIDADES NÃO GOVERNAMENTAIS				
4.1.2.01	ENTIDADES NACIONAIS				
4.2	DESPESA DE CONVÊNIOS				
4.2.2	COM ENTIDADES NÃO GOVERNAMENTAIS				
4.2.2.01	ENTIDADES NACIONAIS				
5	RESULTADO PATRIMONIAL DO EXERCÍCIO				
5.1	RESULTADO FINANCEIRO				
5.1.1	RECEITA ORÇAMENTÁRIA				
5.1.1.01	RECURSOS ORDINÁRIOS				
5.1.1.01.1	RECEITAS CORRENTES				
5.1.1.01.1.3	RECEITA PATRIMONIAL				
5.1.1.01.1.6	RECEITA DE SERVIÇOS DE ENSINO				
5.1.1.01.1.7	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
5.1.1.01.1.9	OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
5.1.1.01.2	RECEITAS DE CAPITAL				
5.1.1.01.2.2	ALIENAÇÃO DE BENS				
5.1.1.01.2.4	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
5.1.1.02	RECURSOS VINCULADOS				
5.1.1.02.1	RECEITAS CORRENTES				
5.1.1.02.1.7	TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
5.1.1.02.2	RECEITAS DE CAPITAL				
5.1.1.02.2.1	OPERACÕES DE CRÉDITO				
5.1.1.02.2.4	TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTO DO EXERCÍCIO		SALDO EM 31.12.XXX2
			DÉBITO	CRÉDITO	
5.1.2	DESPESA ORÇAMENTÁRIA				
5.1.2.08	ASSISTÊNCIA SOCIAL				
5.1.2.08.364	ENSINO SUPERIOR				
5.1.2.08.364.1235	ASSISTÊNCIA AO ESTUDANTE				
5.1.2.08.364.1236	ASSOCIATIVISMO ACADÊMICO				
5.1.2.12	EDUCAÇÃO				
5.1.2.12.364	ENSINO SUPERIOR				
5.1.2.12.364.0412	ADMINISTRAÇÃO GERAL				
5.1.2.12.364.1231	FORMAÇÃO PROFISSIONAL				
5.1.2.12.364.1232	PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL - LATU SENSU				
5.1.2.12.364.1233	PÓS-GRADUAÇÃO PROFISSIONAL - STRICTU SENSU				
5.1.2.28	ENCARGOS ESPECIAIS				
5.1.2.28.843	DÍVIDA INTERNA				
5.1.2.28.843.0000	DÍVIDA INTERNA CONTRATADA				
5.1.3	SUPERVENIÊNCIAS FINANCEIRAS				
5.1.3.01	SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS				
5.1.3.01.1	ENCAMPAÇÃO DE CRÉDITOS REALIZÁVEIS				
5.1.3.01.1.01	PAGAMENTOS INDEVIDOS				
5.1.3.01.1.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.01.1.02	RECURSOS A RECEBER				
5.1.3.01.1.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.01.1.99	OUTROS DEVEDORES				
5.1.3.01.1.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
5.1.3.01.1.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.02	SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS				
5.1.3.02.1	ENCAMPAÇÃO DA DÍVIDA FLUTUANTE				
5.1.3.02.1.01	RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA				
5.1.3.02.1.01.01	VENCIMENTOS E/OU PROVENTOS A PAGAR				
5.1.3.02.1.01.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.02.1.01.02	CONSIGNAÇÕES A RECOLHER				
5.1.3.02.1.01.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.02.1.01.04	RESTOS A PAGAR				
5.1.3.02.1.01.04.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.02.1.02	DEPÓSITOS				
5.1.3.02.1.02.01	CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS				
5.1.3.02.1.02.01.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
5.1.3.02.1.02.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.3.02.1.99	OUTRAS OBRIGAÇÕES				
5.1.3.02.1.99.99	OUTROS CREDITORES				
5.1.3.02.1.99.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
5.1.3.02.1.99.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4	INSUBSISTÊNCIAS FINANCEIRAS				
5.1.4.01	INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS				
5.1.4.01.1	CANCELAMENTO DA DÍVIDA FLUTUANTE				
5.1.4.01.1.01	RESÍDUOS DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA				
5.1.4.01.1.01.01	VENCIMENTOS E/OU PROVENTOS A PAGAR				
5.1.4.01.1.01.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.01.1.01.02	CONSIGNAÇÕES A RECOLHER				
5.1.4.01.1.01.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.01.1.01.04	RESTOS A PAGAR				
5.1.4.01.1.01.04.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.01.1.02	DEPÓSITOS				
5.1.4.01.1.02.01	CAUÇÕES E GARANTIAS DIVERSAS				
5.1.4.01.1.02.01.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
5.1.4.01.1.02.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.01.1.99	OUTRAS OBRIGAÇÕES				
5.1.4.01.1.99.99	OUTROS CREDITORES				
5.1.4.01.1.99.99.XXX0	EXERCÍCIO DE XXX0				
5.1.4.01.1.99.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.02	INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS				
5.1.4.02.1	CANCELAMENTO DE CRÉDITOS REALIZÁVEIS				
5.1.4.02.1.01	PAGAMENTOS INDEVIDOS				
5.1.4.02.1.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.02.1.02	RECURSOS A RECEBER				
5.1.4.02.1.02.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.1.4.02.1.99	OUTROS DEVEDORES				
5.1.4.02.1.99.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
5.2	RESULTADO DO PATRIMÔNIO PERMANENTE				
5.2.1	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				
5.2.1.01	MUTAÇÕES DA DESPESA				
5.2.1.01.1	AQUISIÇÃO E/OU CONSTRUÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL				
5.2.1.01.1.1	BENS MÓVEIS				
5.2.1.01.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO				

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTO DO EXERCÍCIO		SALDO EM 31.12.XXX2
			DÉBITO	CRÉDITO	
5.2.1.01.1.1.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS				
5.2.1.01.1.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
5.2.1.01.1.1.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
5.2.1.01.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
5.2.1.01.1.2	BENS IMÓVEIS				
5.2.1.01.1.2.01	TERRENOS				
5.2.1.01.1.2.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL				
5.2.1.01.3	CONSTITUIÇÃO DE VALORES				
5.2.1.01.3.05	AQUISIÇÃO DE MAT. DE CONSUMO E/OU TRANSFORMAÇÃO				
5.2.1.01.4	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA FUNDADA				
5.2.1.01.4.1	DÍVIDA INTERNA				
5.2.1.01.5	QUITAÇÃO DA DÍVIDA RECONHECIDA				
5.2.1.01.5.01	ACÇÕES TRABALHISTAS				
5.2.1.01.5.03	ENCARGOS TRABALHISTAS				
5.2.1.02	MUTAÇÕES DA RECEITA				
5.2.1.02.1	ALIENAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL				
5.2.1.02.1.1	BENS MÓVEIS				
5.2.1.02.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO				
5.2.1.02.1.1.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS				
5.2.1.02.1.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
5.2.1.02.1.1.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
5.2.1.02.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
5.2.1.02.1.2	BENS IMÓVEIS				
5.2.1.02.1.2.01	TERRENOS				
5.2.1.02.1.2.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL				
5.2.1.02.4	CONTRATAÇÃO DA DÍVIDA FUNDADA				
5.2.1.02.4.1	DÍVIDA INTERNA				
5.2.1.02.4.2	DÍVIDA EXTERNA				
5.2.2	SUPERVENIÊNCIAS PATRIMONIAIS				
5.2.2.01	SUPERVENIÊNCIAS ATIVAS				
5.2.2.01.1	INCORPORAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL				
5.2.2.01.1.1	BENS MÓVEIS				
5.2.2.01.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAM. DE APOIO ADMINISTRATIVO				
5.2.2.01.1.1.02	MÓVEIS E/OU EQUIP. DE PROCESSAMENTO DE DADOS				
5.2.2.01.1.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
5.2.2.01.1.1.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
5.2.2.01.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
5.2.2.01.2	REAVALIAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL				
5.2.2.01.2.1	BENS MÓVEIS				
5.2.2.01.2.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO				
5.2.2.01.2.1.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS				
5.2.2.01.2.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
5.2.2.01.2.1.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
5.2.2.01.2.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
5.2.2.01.2.2	BENS IMÓVEIS				
5.2.2.01.2.2.01	TERRENOS				
5.2.2.01.2.2.03	EDIFICAÇÕES DE USO ESPECIAL				
5.2.2.02	SUPERVENIÊNCIAS PASSIVAS				
5.2.2.02.2	ATUALIZAÇÃO MON. E/OU CAMBIAL DA DÍV. FUNDADA				
5.2.2.02.2.1	DÍVIDA INTERNA				
5.2.2.02.2.2	DÍVIDA EXTERNA				
5.2.2.02.3	RECONHECIMENTO DE DÍVIDAS				
5.2.2.02.3.02	ACÇÕES TRABALHISTAS				
5.2.2.02.3.03	ENCARGOS PATRONAIS				
5.2.3	INSUBSISTÊNCIAS PATRIMONIAIS				
5.2.3.01	INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS				
5.2.3.01.1	CANCELAMENTO DA DÍVIDA FUNDADA				
5.2.3.01.1.1	DÍVIDA INTERNA				
5.2.3.01.1.2	DÍVIDA EXTERNA				
5.2.3.01.2	CANCELAMENTO DA DÍVIDA RECONHECIDA				
5.2.3.01.2.02	ENCARGOS PATRONAIS				
5.2.3.02	INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS				
5.2.3.02.1	DESINCORPORAÇÃO DE BENS DE USO ESPECIAL				
5.2.3.02.1.1	BENS MÓVEIS				
5.2.3.02.1.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO				
5.2.3.02.1.1.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS				
5.2.3.02.1.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
5.2.3.02.1.1.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
5.2.3.02.1.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
5.2.3.02.2	BAIXA RESIDUAL DE BENS DE USO ESPECIAL				
5.2.3.02.2.1	BENS MÓVEIS				
5.2.3.02.2.1.01	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE APOIO ADMINISTRATIVO				
5.2.3.02.2.1.02	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS DE PROCESSAMENTO DE DADOS				

CÓDIGO	ESPECIFICAÇÃO	SALDO EM 31.12.XXX1	MOVIMENTO DO EXERCÍCIO		SALDO EM 31.12.XXX2
			DÉBITO	CRÉDITO	
5.2.3.02.2.1.03	VEÍCULOS E OUTROS DE USO GERAL				
5.2.3.02.2.1.06	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS ESPECIAIS DE EDUCAÇÃO				
5.2.3.02.2.1.99	MÓVEIS E/OU EQUIPAMENTOS PARA OUTRAS FINALIDADES				
5.2.3.02.4	BAIXA DE VALORES				
5.2.3.02.4.05	MATERIAL DE CONSUMO E/OU TRANSFORMAÇÃO				
5.3	RESULTADO DO PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO				
5.3.1	MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				
5.3.1.01	MUTAÇÕES DA DESPESA				
5.3.1.01.1	INSCRIÇÃO DE BENS E/OU VAL. NÃO APROPRIADOS				
5.3.1.01.1.1	BENS A RECEBER				
5.3.1.01.1.1.01	BENS MÓVEIS				
5.3.3	INSUBSISTÊNCIAS PATRIMONIAIS				
5.3.3.02	INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS				
5.3.3.02.1	BAIXA DE BENS E/OU VALORES NÃO APROPRIADOS				
5.3.3.02.1.1	BENS A RECEBER				
5.3.3.02.1.1.01	BENS MÓVEIS				
6	CONTAS DE COMPENSAÇÃO				
6.1	COMPENSAÇÕES ATIVAS				
6.1.1	BENS OU VALORES EM PODER DE TERCEIROS				
6.1.1.01	RESPONSÁVEIS POR SUPRIMENTO DE FUNDOS				
6.1.1.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
6.1.2	BENS OU VALORES DE TERCEIROS				
6.1.2.01	TÍTULOS RECEBIDOS EM CAUÇÃO				
6.1.2.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
6.2	COMPENSAÇÕES PASSIVAS				
6.2.1	CONTRAPARTIDA DE BENS OU VAL. EM PODER DE TERCEIROS				
6.2.1.01	SUPRIMENTO DE FUNDOS NÃO APRECIADOS				
6.2.1.01.XXX2	EXERCÍCIO DE XXX2				
6.2.2	CONTRAPARTIDA DE BENS OU VALORES DE TERCEIROS				
6.2.2.01	DEPÓSITOS DE CAUÇÃO EM TÍTULOS				
6.2.2.01.XXX1	EXERCÍCIO DE XXX1				
9	CONTAS AUXILIARES				
9.00	ABERTURA DO EXERCÍCIO				
9.40	APURAÇÃO DO RESULTADO DE CONVÊNIOS				
9.51	APURAÇÃO DO RESULTADO FINANCEIRO				
9.52	APURAÇÃO DO RESUL. DO PATRIMÔNIO PERMANENTE				
9.53	APURAÇÃO DO RESUL. DO PATRIMÔNIO TRANSITÓRIO				
TOTAIS					

Fonte: Adaptado de Peres e Gomes (2000).

Apêndice 19: A receita por categoria econômica da UCG

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS - UCG	
Tabela da receita orçamentária por categoria econômica	
CÓDIGOS	CATEGORIAS, ORIGENS, FONTES E ITENS
1	RECEITAS CORRENTES / OPERACIONAIS
11	RECEITAS OPERACIONAIS / BRUTA
111	ANUIDADES ESCOLARES
11101	Receitas de Graduação – Períodos Regulares
11102	Receitas de Graduação - Períodos Especiais
11103	Cursos de Graduação - Cursos de Verão
11104	Cursos de Pós-Graduação - Especialização
11105	Cursos de Pós-Graduação – Mestrado e Doutorado
11106	Cursos de Extensão / Curta Duração
11107	Cursos do Centro de Línguas Vivas
11108	Anuidades Escolares de Exercícios Anteriores
11109	Receita de Graduação - Educação a Distância
112	TAXAS E EMOLUMENTOS
11201	Inscrições ao Concurso Vestibular
11202	Expedição de Atos Acadêmicos e/ou Administrativos
11203	Inscrições a Concursos Outros
11204	Taxas de Administração de Convênios e Outros
113	RECEITAS DE SERVIÇOS
11301	Receitas de Exames Laboratoriais e Similares
11302	Receitas de Exames Fonoaudiológicos
11303	Receitas de Exames Psicológicos
11304	Receitas de Serviços Gráficos
11305	Taxas de Administração de Convênios e Outros
11309	Receitas de Serviços – Outras
114	RECEITAS DIVERSAS
11401	Custos Recuperados
11402	Exames Laboratoriais – Convênio SUS
11409	Receitas Diversas Outras
12	RECEITAS PATRIMONIAIS
121	RECEITAS IMOBILIÁRIAS
12101	Aluguel e/ou Arrendamentos
122	RECEITAS FINANCEIRAS
12201	Rendimentos de Aplicações Financeiras
12202	Descontos Obtidos
12203	Dividendos e/ou Outras Ações
13	SUBVENÇÕES E/OU DOAÇÕES
131	SUBVENÇÕES GOVERNAMENTAIS
13101	Subvenções do Governo Federal
13102	Subvenções do Governo Estadual
13103	Subvenções do Governo Municipal
132	SUBVENÇÕES E/OU DOAÇÕES PARTICULARES
13201	Doações de Pessoas Físicas
13202	Doações de Pessoas Jurídicas

UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS - UCG	
Tabela da receita orçamentária por categoria econômica	
CÓDIGOS	CATEGORIAS, ORIGENS, FONTES E ITENS
14	OUTRAS RECEITAS CORRENTES
141	INDENIZAÇÕES E RESTITUIÇÕES
14101	Indenizações e Restituições
14102	Restituições Diversas
142	MULTAS DE OUTRAS ORIGENS
14201	Encargos por Atraso em Anuidades
14202	Multas de Origem Administrativas
15	CONVÊNIO FUNDAÇÃO APLUB
151	CONVÊNIO FUNDAÇÃO APLUB
15101	Convênio Fundação APLUB
2	RECEITAS DE CAPITAL / NÃO OPERACIONAL
21	ALIENAÇÃO E/OU VENDA DE BENS
211	ALIENAÇÃO DE BENS PERMANENTES
21101	Alienação de Bens Móveis
21102	Alienação de Bens Imóveis
21103	Alienação de Bens Semoventes
21104	Alienação de Bens em Consignação
21109	Alienação de Outros Bens
22	RECEITAS DE OPERAÇÃO DE CRÉDITOS
221	RECEITAS DE FINANCIAMENTOS
22101	Financiamento Interno
22102	Financiamentos Externos

Fonte: UCG/DCO

Apêndice 20: A despesa econômica/fontes de recursos

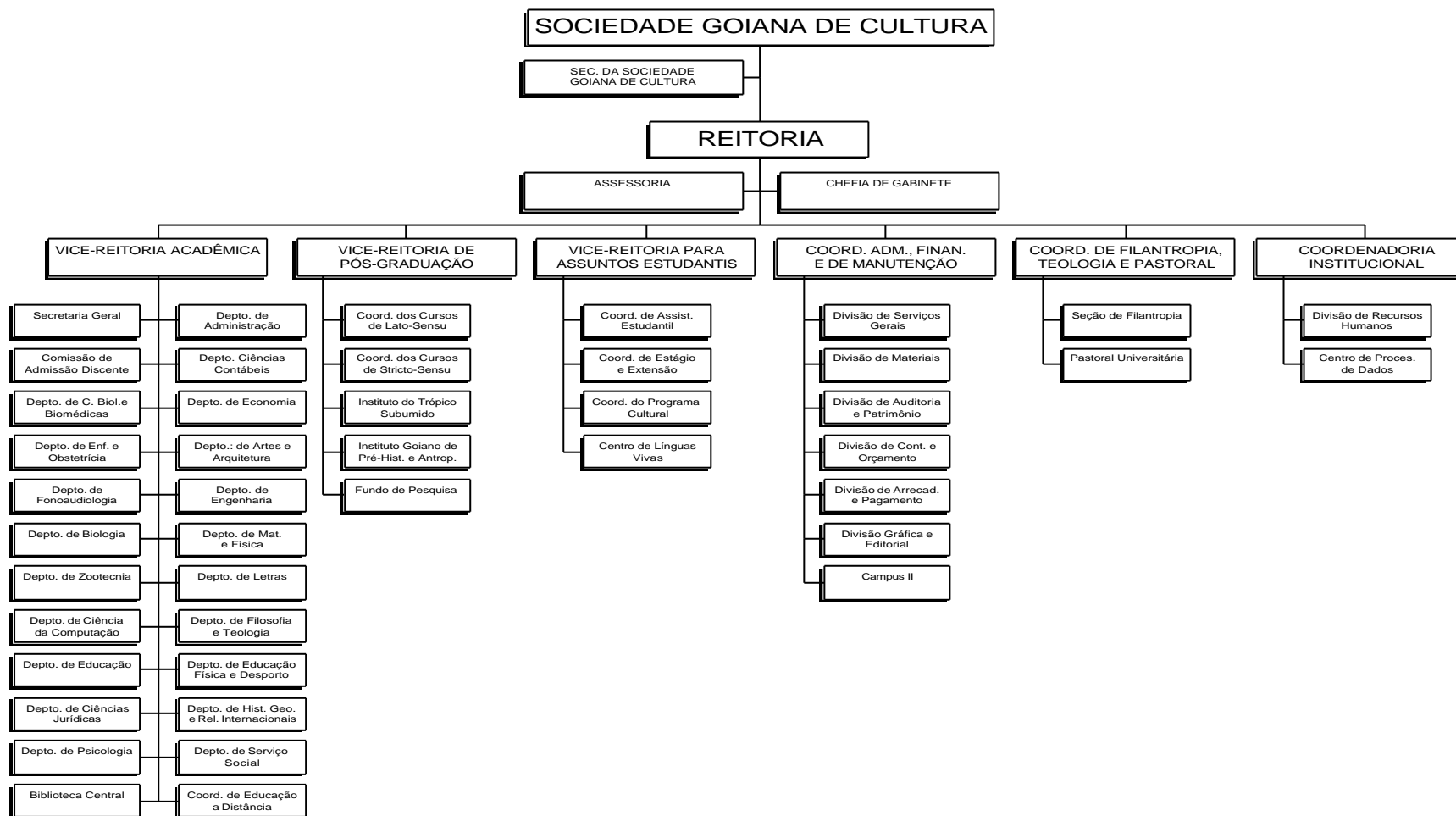
PROPOSTA ORÇAMENTARIA - UCG			EXERCICIO 2003	
UNIVERSIDADE CATOLICA DE GOIAS - UCG				
Despesa por Categorias e Subcategorias Econômicas, Natureza de Gastos e Elemento de Despesa da UCG, estimada no OP 2003				
CÓDIGO	NOMENCLATURA	VALOR-R\$	VALOR-R\$	VALOR-R\$
3	DESPESAS CORRENTES			150.151.793
31	DESPESAS OPERACIONAIS			128.955.927
311	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS		106.745.040	
31101	Pessoal Administrativo	16.791.011		
31102	Pessoal Docente	69.848.008		
31103	Pessoal - Provisão de 13o Salário	7.389.295		
31104	Pessoal - Provisão de 1/3 de Férias	3.455.741		
31105	Pessoal - Encargos Sociais	9.260.985		
312	MATERIAL DE CONSUMO		4.161.107	
31201	Material de Expediente	2.008.751		
31202	Material de Gêneros Alimentícios	241.108		
31203	Material de Higiene e Limpeza	265.130		
31204	Material de Conserv., Reparos e Reformas/B. Móveis e Imóveis	740.703		
31205	Material Farmacêutico, Médico, Labor. e Similares	472.317		
31206	Material de Combustíveis e Lubrificantes	56.887		
31207	Material de Esporte e Lazer	35.828		
31208	Material de Fotografias e/ou Filmagens	50.344		
31209	Material para Segurança do Trabalho	18.094		
31210	Material Agropecuário	90.111		
31211	Material de Copa e Cozinha	14.557		
31238	Material de Consumo – Outros	30.000		
31239	Material de Consumo – Ressuprimento	137.275		
314	SERVIÇOS DE TERCEIROS E ENCARGOS		13.856.982	
31401	Serviços Pessoais – Remuneração	783.846		
31402	Serviços Gráficos, Reprográficos e Editoriais	137.461		
31403	Serviços de Segurança	2.308.533		
31404	S.Man., Reparos e Recuperação de Bens M. e Imóveis	1.388.098		
31405	Serviços de Reformas de Bens Móveis e Imóveis	374.155		
31406	Serviços de Limpeza e Higiene	1.815.553		
31407	Serviços de Assessoramento Técnico e/ou Científico	250.409		
31408	Serviços de Assinaturas de Periódicos e Outras	26.909		
31409	Serviços de Propaganda e Publicidade	702.894		
31410	Serviços de Seguros de Bens	41.083		
31411	Serviços de Seguros de Estagiários	5.359		
31412	Serviços de Fretes e Carretos	309.934		
31413	Serviços Jurídicos	2.705.814		
31414	Serviços com Vale-Transporte	101.182		
31415	Serviços de Contribuições a Entidades Associadas	92.767		
31416	Serviços de Locação de Bens Moveis e Imóveis	308.934		
31417	Serviços Aduaneiros	100.936		
31418	Encargos com Eventos – Diárias ou Ajuda de Custo	205.843		
31419	Encargos com Eventos – Passagens	478.775		
31420	Encargos com Eventos – Hospedagem	196.667		
31421	Encargos com Eventos – Inscrições	80.932		
31469	Serviços de Terceiros e Encargos – Outros	1.441.197		
317	ENCARGOS E/OU DESPESAS FINANCEIRAS		444.318	
31701	Juros de Empréstimos Bancários	0		
31702	Encargos de Empréstimos Bancários	50.000		
31703	Juros da Dívida Contratada	15.000		
31704	Encargos da Dívida Contratada	22.347		
31705	Comissão do Convênio Fundação APLUB	26.972		
31708	Encargos Financeiros – Tarifas Bancárias	330.000		
31709	Encargos Financeiros – Outros	0		
318	SERVIÇOS PÚBLICOS E/OU COLETIVOS		3.748.480	
31801	Serviços de Água e Esgoto	650.000		
31802	Serviços de Energia	1.370.000		
31803	Serviços de Telecomunicações	1.038.383		
31804	Serviços com Taxas e Emolumentos	253.362		
31805	Serviços de Correios e Telégrafos	436.678		
31808	Serviços Públicos e/ou Coletivos – Outros	57		
32	DESPESAS DE TRANSFERÊNCIA			21.195.866
321	GRATUIDADES CONCEDIDAS		18.945.591	

Despesa por Categorias e Subcategorias Econômicas, Natureza de Gastos e Elemento de Despesa da UCG, estimada no OP 2003				
CÓDIGO	NOMENCLATURA	VALOR-R\$	VALOR-R\$	VALOR-R\$
32101	Fundo Educacional	1.860.064		
32102	Bolsa de Estudo Concedida a Alunos Carentes	16.610.000		
32103	Bolsa de Pesquisa	259.020		
32104	Bolsa de Pós-graduação	106.091		
32105	Bolsa de Estágio	10.416		
322	AUXÍLIOS E/OU CONTRIBUIÇÕES ASSISTENCIAIS		115.000	
32201	Auxílio para Entidades Estudantis	115.000		
32202	Auxílio para Entidades Culturais e/ou Científicas	0		
323	OUTRAS DESPESAS DE TRANSFERÊNCIA		2.135.275	
32301	Convênio Fundação APLUB de Crédito Educativo	2.135.275		
4	DESPESAS DE CAPITAL			15.948.207
41	INVESTIMENTOS OPERACIONAIS			15.848.207
411	AQUISIÇÃO E/OU CONSTRUÇÃO DE BENS IMÓVEIS		10.436.228	
41101	Aquisição de Terrenos para Edificações	0		
41102	Aquisição de Prédios para Uso	0		
41103	Aquisição de Material para Construção e Ampliação	6.053.025		
41104	Aquisição de Material p/Instalações	0		
41105	Aquisição de Serviços e/ou Projetos de Engenharia	0		
41106	Aquisição de Serviços Pessoais para Edificação	0		
41108	Aquisição e/ou Construção – Exercícios Anteriores	0		
41109	Aquisições e/ou Construções – Outras	4.383.203		
412	EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE		5.411.979	
41201	Equipamentos e Máquinas	1.492.291		
41202	Móveis e Utensílios	0		
41203	Acervo Bibliográfico	700.000		
41208	Equipamentos e Material Permanente – Exercícios Anteriores	0		
41209	Equipamentos e Material Permanente – Outros	3.219.688		
42	INVESTIMENTOS NÃO OPERACIONAIS			100.000
421	AQUISIÇÃO DE TÍTULOS DIVERSOS		0	
42101	Aquisição de Linhas de Comunicação	0		
422	INVERSOES FINANCEIRAS		100.000	
42201	Aquisição de Material para Transformação	100.000		
43	AMORTIZAÇÃO DE FINANCIAMENTOS			0
431	AMORTIZAÇÃO DE FIN. A CURTO E MÉDIO PRAZOS		0	
43101	Amortização de Financiamentos – Internos	0		
432	AMORTIZAÇÃO DE FINANCIAMENTOS EM L.PRAZO		0	
43201	Amortização de Financiamentos – Internos	0		
9	RECURSOS ESPECIAIS			0
91	RESERVA TÉCNICA			0
911	RECURSOS PARA CONTINGÊNCIA		0	
91101	Reserva para Contingência	0		
TOTAL		166.100.000		

Fonte: UCG/DCO // Notas: a) não houve distribuição dos recursos destinados aos Investimentos que estão inclusos no Título 9 – Recursos Especiais: Reservas Técnicas; b) toda programação está vinculada aos recursos próprios.

Apêndice 21: Organograma da Universidade Católica de Goiás

ORGANOGRAMA DA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS



Fonte: Adaptado da UCG/DCO

Apêndice 22: A demonstração da despesa por programa de trabalho

PROPOSTA ORÇAMENTARIA - EXERCÍCIO DE 2003													
7.20 – Anexo 20 – DEMONSTRATIVO DA DESPESA POR PROGRAMA DE TRABALHO													
DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESAS CORRENTES						DESPESAS DE CAPITAL				TOTAL	PARTICIPAÇÃO (%)
CÓDIGO	NOMES	Pessoal e Encargos Sociais	Material de Consumo	Serviços de Terceiros e Encargos	Enc.e/ou Despesas Financ.	Encargos Públicos Serv. Coletivos	Gratuidades concedidas	Aux./ou Contrib. Assistenciais	Aq. e/ou Constr. Bens Imóveis	Equip.e Material Permanente	Material Para Transformação		
1	ADMINISTRAÇÃO	15.066.952	1.895.896	10.718.507	444.318	3.605.048	18.943.728	0	10.436.228	4.711.979	100.000	65.922.656	39.689
1.01	ADMINISTRAÇÃO SUPERIOR	5.332.146	165.870	4.195.118	0	108.891	18.943.728	0	0	4.711.979	-	33.457.732	20.143
1.01.01	Direção Superior	5.332.146	165.870	4.195.118	0	108.891	18.943.728	0	0	4.711.979	-	33.457.732	20.143
1.01.01.0100	Manutenção do Gabinete da Reitoria	5.029.649	149.344	4.179.879		92.853	18.943.728			4.711.979		33.107.432	19.932
1.01.01.0200	Coordenadoria Institucional											0	0,000
1.01.01.0300	Coordenadoria de Filantropia, Teologia e Pastoral											0	0,000
1.01.01.0400	Man. da Coord. Adm., Finan. e de Manutenção	302.497	16.526	15.239		16.038						350.300	0,211
1.02	ADMINISTRAÇÃO DE APOIO	9.734.806	1.730.026	6.523.389	0	3.496.157	0	0	0	0	100.000	21.584.378	12.995
1.02.02	Direção de Apoio	9.271.083	1.698.841	6.521.019	0	3.490.248	0	0	0	0	100.000	21.081.191	12.692
1.02.02.0600	Manutenção da Divisão de Recursos Humanos	992.041	88.170	133.943		6.753						1.220.907	0,735
1.02.02.0700	Manutenção da Divisão de Serviços Gerais	4.175.960	1.277.945	5.615.218		3.305.960						14.375.083	8,654
1.02.02.0800	Manutenção da Divisão Gráfica e Editorial	783.699	125.498	53.924		1.351					100.000	1.064.472	0,641
1.02.02.0900	Manutenção da Central de Processam. de Dados	1.651.801	124.371	592.840								2.369.012	1,426
1.02.02.0500	Manutenção da Divisão de Auditoria e Patrimônio											0	0,000
1.02.02.1000	Manutenção da Divisão de Material	377.872	11.012	115.836		5.065						509.786	0,307
1.02.02.1100	Manutenção da Coordenação do Campus II	232.411	5.917	5.092		844						244.264	0,147
1.02.02.1200	Manutenção da Divisão de Contab. e Orçamento	702.009	16.478	2.367		338						721.191	0,434
1.02.02.1300	Manutenção da Divisão de Arrec. e Pagamento	355.291	49.450	1.798	0	169.938						576.476	0,347
1.02.02.1400	Manutenção da Coord. de Assuntos Jurídicos											0	0,000
2.05.03	Coordenação Acadêmica	463.722	31.185	2.371	0	5.909	0	0	0	0	-	503.186	0,303
2.05.03.2000	Manutenção da Coordenação da Secretaria Geral	463.722	31.185	2.371		5.909						503.186	0,303
1.03	EXPANSÃO FÍSICA	0	0	0	0	0	0	0	10.436.228	0	-	10.436.228	6,283
1.03.04	Ampliação e/ou Reforma	0	0	0	0	0	0	0	10.436.228	0	-	10.436.228	6,283
1.03.04.1700	Ampliação/Reforma de Bens Móveis e Imóveis								10.436.228			10.436.228	6,283
1.04	ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA	0	0	0	444.318	0	0	0	0	0	-	444.318	0,268
1.04.05	Financiamentos internos	0	0	0	444.318	0	0	0	0	0	-	444.318	0,268
1.04.05.1800	Amortização de Empréstimos Internos				444.318							444.318	0,268
2	ENSINO SUPERIOR	91.220.604	2.212.667	3.083.872	0	137.844	0	0	0	700.000		97.354.987	58,612
2.05	ENSINO DE GRADUAÇÃO	78.695.678	1.318.892	1.083.047	0	73.860	0	0	0	0	-	81.171.477	48,869
2.05.01	Direção Superior	2.254.971	73.092	380.347	0	50.647	0	0	0	0	-	2.759.057	1,661
2.05.01.1900	Manutenção do Gabinete da VA	2.254.971	73.092	380.347		50.647						2.759.057	1,661
2.05.07	Seleção Discente	741.389	162.897	65.050	0	0	0	0	0	0	-	969.336	0,584
2.05.07.2100	Manutenção da Coord. de Admissão Discente	741.389	162.897	65.050								969.336	0,584
2.05.08	Ciências Administrativas	7.866.382	132.872	79.855	0	2.026	0	0	0	0	-	8.081.135	4,865
2.05.08.2200	Manutenção do Departamento de Administração	3.471.237	92.244	67.788		1.182						3.632.451	2,187
2.05.08.2300	Manutenção do Departamento de Contabilidade	1.794.308	29.029	3.665		844						1.827.846	1,100
2.05.08.2400	Manutenção do Departamento de Economia	2.600.837	11.599	8.402								2.620.838	1,578
2.05.09	Ciências Exatas e Tecnológicas	18.623.422	163.810	207.651	0	8.441	0	0	0	0	-	19.003.324	11,441
2.05.09.2500	Manutenção do Depto. de Artes e Arquitetura	4.957.823	30.436	35.662		844						5.024.765	3,025
2.05.09.2600	Manutenção do Departamento de Engenharia	3.755.333	15.257	98.047		5.065						3.873.702	2,332
2.05.09.2700	Manutenção do Depto. de Matemática e Física	6.215.787	106.661	30.175		844						6.353.467	3,825
2.05.09.2800	Manutenção do Departamento de Computação	3.694.480		40.522		844						3.735.845	2,249
2.05.09.2900	Manutenção da C. do Curso de C. Aeronáuticas		11.456	3.244		844						15.545	0,009
2.05.10	Ciências Humanas	23.558.779	284.377	138.487	0	4.474	0	0	0	0	-	23.986.116	14,441
2.05.10.3000	Manutenção do Depto. de Ciências Jurídicas	6.620.709	167.874	42.782		2.195						6.833.560	4,114

DETALHAMENTO ORÇAMENTÁRIO		DESPESAS CORRENTES						DESPESAS DE CAPITAL				TOTAL	PARTICIP. PA- ÇAÕ. (%)
CÓDIGO	NOMES	Pessoal e Encargos Sociais	Material de Consumo	Serviços de Terceiros e Encargos	Enc.e/ou Despesas Financ.	Encargos Públicos Serv. Coletivos	Gratuidades concedidas	Aux./ou Contrib. Assistenciais	Aq. e/ou Constr. Bens Imóveis	Equip.e Material Permanente	Material Para Transformação		
2.05.10.3100	Manutenção do Departamento de Educação	5.961.804	28.281	12.836		1.266						6.004.188	3,615
2.05.10.3200	Manutenção do Departamento de Letras	4.201.663	40.087	20.408		338						4.262.496	2,566
2.05.10.3400	Manut. do Depto. Hist. Geog. Ciências. Sociais	4.688.621	30.470	57.959		506						4.777.556	2,876
2.05.10.3300	Manut.do Departamento de Serviço Social	2.085.981	17.665	4.500		169						2.108.315	1,269
2.05.11	Ciências Biológicas e/ou Saúde	19.890.986	390.029	73.000	0	6.246	0	0	0	0		20.360.261	12,258
2.05.11.3500	Manutenção do Departamento de Psicologia	5.801.831	24.389	8.969		844						5.836.033	3,514
2.05.11.3600	Manutenção do Departamento de Biomedicina	4.373.226	175.510	26.815		1.688						4.577.239	2,756
2.05.11.3700	Manutenção do Departamento de Enfermagem	3.631.381	28.303	6.464		844						3.666.992	2,208
2.05.11.3800	Manutenção do Departamento de Fonoaudiologia	2.092.812	101.237	11.132		1.182						2.206.364	1,328
2.05.11.3900	Manutenção do Departamento de Biologia	2.071.309	39.704	18.692		844						2.130.549	1,283
2.05.11.4000	Manutenção do Departamento de Zootecnia	1.920.426	20.886	929		844						1.943.085	1,170
2.05.12	Estudos Gerais e/ou Formação Cultural	5.678.503	87.449	47.977		1.182	0	0	0	0		5.815.111	3,501
2.05.12.4100	Manutenção da Coord. de Ed. Física e Desportos	890.118	34.548	19.825		844						945.335	0,569
2.05.21	Ensino à Distância	81.247	24.366	90.680	0	844	0	0	0	0		197.137	0,119
2.05.21.4300	Manutenção do C. de Ensino Aberto à Distância	81.247	24.366	90.680		844						197.137	0,119
2.05.21.4400	Manutenção do Campus de Ipameri	0	0	0		0						0	0,000
2.06	ENSINO DE PÓS-GRADUACÃO	4.387.543	23.197	1.347.051	0	12.662	0	0	0	0		5.770.453	3,474
2.06.01	DIREÇÃO SUPERIOR	498.644	7.611	7.569	0	4.221	0	0	0	0		518.045	0,312
2.06.01.4500	Manutenção do Gabinete da VPG	498.644	7.611	7.569		4.221						518.045	0,312
2.06.13	Especialização	1.945.454	15.586	176.850	0	5.065	0	0	0	0		2.142.955	1,290
2.06.13.4600	Manutenção da Coord. Cursos de "Lato Sensu"	1.945.454	15.586	176.850		5.065						2.142.955	1,290
2.06.14	Mestrado e/ou Doutorado	1.943.444	0	1.162.632	0	3.376	0	0	0	0		3.109.452	1,872
2.06.14.4700	Manutenção da Coordenação de "Stricto Sensu"	1.943.444	0	1.162.632		3.376						3.109.452	1,872
2.07	PESQUISA	3.103.561	529.238	340.348	0	14.350	0	0	0	0		3.987.497	2,401
2.07.15	Fomentos e/ou Desenvolvimento Pesquisa	3.103.561	529.238	340.348	0	14.350	0	0	0	0		3.987.497	2,401
2.07.15.4800	Man. do Inst. Goiano de Pré-Hist. e Antropologia	1.841.697	43.113	66.043		11.818						1.962.670	1,182
2.07.15.4900	Manutenção do Instituto do Trópico Subúmido	1.048.772	288.714	26.161								1.363.647	0,821
2.07.15.5000	Manutenção da Coord. do Fundo de Pesquisa	213.092	197.412	248.144		2.532						661.180	0,398
2.07.15.5100	Man. do Centro de Estudos e Pesq. Biológicas											0	0,000
2.08	EXTENSÃO UNIVERSITÁRIA	3.154.565	107.129	208.818	0	24.311	0	0	0	0		3.494.822	2,104
2.08.01	Direção Superior	349.686	28.510	10.378	0	3.376	0	0	0	0		391.951	0,236
2.08.01.5200	Manut. do Gab.da Vice-Reitoria p/ Ass.Estudantis	349.686	28.510	10.378		3.376						391.951	0,236
2.08.16	Cursos de Extensão	881.187	11.745	2.112	0	5.065	0	0	0	0		900.109	0,542
2.08.16.5300	Manutenção da Coord. Centro de Línguas Vivas	881.187	11.745	2.112		5.065						900.109	0,542
2.08.17	Programas de Extensão	1.923.691	66.873	196.327	0	15.869	0	0	0	0		2.202.762	1,326
2.08.17.1600	Man. da Coordenação Pastoral Universitária	130.209	36.649	38.308		3.376						208.543	0,126
2.08.17.5400	Manut. da Coord. dos Cursos de Estágio Extensão	1.793.482	30.225	158.019		12.493						1.994.219	1,201
2.09	DIFUSÃO CULTURAL	1.879.258	234.210	104.609	0	12.662	0	0	0	700.000		2.930.738	1,764
2.09.18	Cultura, Desporto e/ou Lazer	1.879.258	234.210	104.609	0	12.662	0	0	0	700.000		2.930.738	1,764
2.09.18.5500	Manutenção da Coord. da Biblioteca Central	940.818	180.352	7.239		8.441				700.000		1.836.851	1,106
2.09.18.5600	Manutenção da Coordenação Programa Cultural	409.102	8.945	75.911		2.532						496.490	0,299
2.09.18.5700	Manutenção da Coordenação da Editora	529.337	44.913	21.459		1.688						597.397	0,360
3	ASSISTÊNCIA	457.484	52.544	54.602	0	5.588	2.137.137	115.000	0	0	-	2.822.356	1,699
3.10	ASSISTÊNCIA SOCIAL	457.484	52.544	54.602	0	5.588	2.137.137	115.000	0	0	-	2.822.356	1,699
3.10.19	Assistência Estudantil	457.484	52.544	54.602	0	5.588	2.137.137	115.000	0	0	-	2.822.356	1,699
3.10.19.5800	Manutenção da Coord. de Assistência Estudantil	457.484	52.544	54.602		5.588	2.137.137	115.000				2.822.356	1,699
3.10.20	Assistência Comunitária	0	0	0	0	0	0	0	0	0	-	0	0,000
3.10.20.5000	Manutenção do Programa de Assist.Comunitária											0	0,000
TOTAIS		106.745.040	4.161.106	13.856.982	444.318	3.748.480	21.080.865	115.000	10.436.228	5.411.979	100.000	166.100.000	100,00

Fonte: UCG/DCO.

